

ZARZĄDZENIE Nr 117/21
WÓJTA GMINY DZIAŁDOWO

z dnia 1 września 2021 r.

w sprawie: wprowadzenia instrukcji rozliczenia podatku od towarów i usług.

Na podstawie art. 30 ust. 1 i 33 ust. 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U z 2021 r. poz. 1372) art. 86 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540), zarządzam, co następuje:

§ 1. Wprowadzam instrukcję rozliczenia podatku od tworów i usług, zgodnie z załącznikiem do niniejszego Zarządzenia.

§ 2. Traci moc Zarządzenie Nr 12/20 Wójta Gminy Działdowo z dnia 24 listopada 2020 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji rozliczenia podatku od towaru i usług.

§ 3. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.

Wójt

(-) Mirosław Zieliński

Załącznik do zarządzenia Nr 117/21
Wójta Gminy Działdowo
z dnia 1 września 2021 r.

GMINA DZIAŁDOWO

INSTRUKCJA ROZLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Spis treści

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć	4
II. Uwagi ogólne	5
III. Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową (przedszkola, szkoły podstawowe) oraz opieką społeczną.....	7
1. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT	7
2. Sprzedaż posiłków dla podopiecznych, pracowników pedagogicznych, pracowników niepedagogicznych i osób zewnętrznych.....	8
3. Sprzedaż posiłków dostarczanych przez podmiot zewnętrzny (catering) dla podopiecznych i pracowników pedagogicznych.....	10
4. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji (oraz innych dokumentów).....	11
5. Wydawanie duplikatów Kart Mieszkańca	11
6. Sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz opłaty za zajęcia w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin.....	12
7. Sprzedaż usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych	14
IV. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami	16
1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe.....	16
2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne	18
3. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości	20
4. Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele rolnicze.....	22
5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych.....	22
6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych	26
7. Użytkowanie wieczyste gruntu	29
V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji	32
1. Refakturowanie mediów	32
2. Sprzedaż towarów używanych.....	33
3. Sprzedaż usług dostawy wody i odbioru ścieków	36
4. Sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego	37
5. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT	39
6. Nieodpłatne przekazanie towarów	39
7. Nieodpłatne świadczenie usług.....	40
8. Dotacje	40
VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami	41
Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Działdowo	41
VII. Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej	42
Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.....	42
VIII. Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego	43
1. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych	43
2. Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT.....	43
3. Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik.....	44

4. Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego.....	46
5. Odliczenie podatku naliczonego – przykłady	46
IX. Dokumentowanie transakcji.....	49
1. Wystawianie faktur	49
2. Faktury korygujące	50
3. Noty korygujące.....	58
4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących.....	59
X. Oznaczenia transakcji występujących w Gminie na potrzeby raportowania JPK_V7M	61
1. Oznaczenia grup towarów i usług (GTU) – transakcje sprzedażowe	61
2. Oznaczenia typów dokumentów – transakcje sprzedażowe i zakupowe	64
3. Oznaczenia procedur podatkowych – transakcje sprzedażowe i zakupowe	65
4. Oznaczenia w przypadku faktur korygujących.....	67
XI. Załączniki.....	68
Załącznik – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika	68

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć

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

1. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę budżetową oraz samorządowy zakład budżetowy Gminy Działdowo,
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.),
3. ustawie zmieniającej – ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1520 ze zm.),
4. ustawie o systemie oświaty – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1082 ze zm.),
5. ustawie prawo budowlane – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1333 ze zm.),
6. rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2018 r., poz. 2519 ze zm.),
7. rozporządzeniu w sprawie ewidencji - rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988 ze zm.),
8. rozporządzeniu w sprawie obliczania pre-współczynnika – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z 2015 r., poz. 2193),
9. ewidencji – należy przez to rozumieć ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT,
10. PKWiU 2015 - rozumie się przez to Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług, o której mowa w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.) obowiązującą dla celów podatku od towarów i usług od dnia 1 lipca 2020 r.,
11. CN – rozumie się przez to Nomenklaturę Scaloną wprowadzoną na podstawie Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U.U.E.L.1987.256.1) obowiązującą dla celów podatku od towarów i usług od dnia 1 lipca 2020 r.,
12. Procedurze obiegu dokumentów – rozumie się przez to obowiązującą w Gminie Działdowo procedurę obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Gminy Działdowo.

II. Uwagi ogólne

Niniejsza instrukcja ma na celu wskazanie prawidłowego sposobu rozliczeń poszczególnych rodzajów transakcji dla celów podatku od towarów i usług. Instrukcja została podzielona na części według poszczególnych typów transakcji sprzedaży występujących w Gminie oraz jej jednostkach, co ma na celu usprawnienie wyszukiwania niezbędnych informacji. W podatku od towarów i usług występuje podatek należny, naliczany od transakcji sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu oraz podatek naliczony, wykazywany na fakturach dokumentujących nabycia towarów i usług. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są uprawnieni do pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego pod warunkiem jego związku z czynnościami opodatkowanymi VAT.

Instrukcja szczegółowo wskazuje jak należy rozliczać różne rodzaje transakcji sprzedaży, odnosząc się do wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług koniecznych do prawidłowego raportowania transakcji sprzedaży dla celów tego podatku. Niniejsza instrukcja wskazuje w szczególności:

- moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku danej transakcji, a więc, w którym dniu (a tym samym, w którym okresie rozliczeniowym) należy rozpoznać (wykazać w ewidencji) daną transakcję;
- podstawę opodatkowania, a więc kwotę netto danej transakcji, którą następnie należy opodatkować według odpowiedniej stawki VAT (o ile jest to transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT);
- sposób opodatkowania danej transakcji, tj. czy dana transakcja:
 - podlega opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej (22% / 23%) lub według stawek obniżonych (7% / 8% lub 5%),
 - korzysta ze zwolnienia z opodatkowania VAT,
 - w ogóle nie podlega opodatkowaniu VAT;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży istnieje obowiązek wystawienia faktury, a jeśli tak to, w jakim terminie należy wystawić fakturę;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży powstaje obowiązek jej ewidencjonowania na kasie fiskalnej;
- czy w związku z dokonaniem danej transakcji sprzedaży powstaje obowiązek zastosowania oznaczenia GTU.¹

W odniesieniu do transakcji dotyczących nabycia towarów i usług, niniejsza instrukcja określa ogólne zasady odliczania VAT naliczonego w szczególności:

- prawo do odliczenia VAT;
- moment dokonania odliczenia;
- możliwość dokonania pełnego odliczenia VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem współczynnika VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem pre-współczynnika.

Ponadto, niniejsza procedura reguluje szczegółowo zasady identyfikacji i klasyfikowania transakcji sprzedaży i zakupu w świetle nowych zasad raportowania VAT przy wykorzystaniu pliku JPK_V7M,

¹ **UWAGA!** Niniejsza instrukcja nie rozstrzyga w zakresie obowiązku stosowania dla wymienionych w procedurze rodzajów transakcji oznaczeń klasyfikowanych jako „*oznaczenie typu dokumentu*” lub „*procedura podatkowa*”. Zastosowanie przedmiotowych oznaczeń uzależnione jest wyłącznie i bezpośrednio od okoliczności faktycznych towarzyszących danej transakcji. W tym zakresie należy postępować zgodnie z zasadami przedstawionymi w Rozdziale X punkt 2 i 3 instrukcji.

które w świetle przepisów ustawy zmieniającej weszły w życie z dniem 1 października 2020 r. W szczególności, procedura zawiera wyjaśnienia w zakresie właściwych oznaczeń transakcji, przy czym ostateczna decyzja o nadaniu oznaczenia dla danej transakcji uzależniona będzie od towarzyszących transakcji okoliczności.

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

1. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

Interpretacja ogólna:

Dnia 10 czerwca 2020 r. została wydana interpretacja ogólna Ministra Finansów o sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.20. dotycząca czynności w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej (dalej: „**Interpretacja ogólna**”). W wydanej Interpretacji ogólnej Minister Finansów wskazał, iż w przypadku, gdy jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „**JST**”) wykonuje czynności podporządkowane ścisłemu reżimowi publiczno-prawnemu oraz gdy otrzymanych opłat nie można traktować jako ekwiwalentu zrealizowanych świadczeń, JST nie występuje w roli podatnika VAT, a w konsekwencji świadczenia te nie powinny być opodatkowane podatkiem VAT.

Minister Finansów w przedmiotowej interpretacji jako **niepodlegające ustawie o VAT, wymienił następujące świadczenia w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej wykonywane przez JST:**

- zapewnianie wyżywienia dla wychowanków placówek,
- opieka w przedszkolu ponad podstawę programową,
- wydawanie duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego,
- organizowanie przez szkoły tzw. „zielonych szkół”,
- usługi opiekuńcze dla osób samotnych wymagających pomocy innych osób,
- zapewnienie pobytu w domu pomocy społecznej, gdzie zwykle odpłatność za świadczenia określana jest w drodze decyzji.

W konsekwencji, wyżej wymienione świadczenia pozostają poza zakresem ustawy o VAT i nie podlegają wykazywaniu w ewidencji.

Jednocześnie w odniesieniu do pozostałych czynności wprost niewymienionych w Interpretacji ogólnej, których realizacja odbywa się na warunkach analogicznych do tych wskazanych przez Ministra Finansów ww. interpretacji, stosować należy zasady opodatkowania VAT przedstawione poniżej.

2. Sprzedaż posiłków dla podopiecznych, pracowników pedagogicznych, pracowników niepedagogicznych i osób zewnętrznych

Opodatkowanie sprzedaży posiłków przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) - np. przedszkola czy szkoły - zależy od podmiotu, na rzecz którego świadczone są usługi.

Jak wskazano powyżej, w świetle Interpretacji ogólnej, sprzedaż posiłków na rzecz uczniów i innych podopiecznych nie podlega opodatkowaniu VAT, a w rezultacie nie powinna być wykazywana w ewidencji.

Jeżeli sprzedaż dokonywana jest na rzecz pracowników pedagogicznych, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT). Za zwolnioną z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT należy także uznać dostawę na rzecz pracowników pedagogicznych napojów w ramach żywienia przez jednostki oświatowe. Obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

W pozostałych przypadkach tj. w sytuacji, w której ww. jednostki dokonują sprzedaży posiłków na rzecz podmiotów innych niż ich uczniowie, podopieczni oraz nauczyciele, np. na rzecz pracowników niepedagogicznych oraz osób zewnętrznych, takie transakcje są opodatkowane obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 12f w zw. z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT) i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Należy przy tym przyjąć, iż wskazana powyżej obniżona stawka VAT w przypadku świadczenia omawianych usług na rzecz personelu i podmiotów zewnętrznych nie obejmuje sprzedaży napojów innych niż wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT albo w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie, w tym ich przygotowania i podania: m.in. kawy, herbaty, napojów z ich wykorzystaniem, wody mineralnej, napojów gazowanych czy alkoholu, które są opodatkowane przy zastosowaniu podstawowej stawki VAT (23%).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży posiłków jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży posiłków powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału).

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty. Taka sytuacja może występować w przypadku opłacania tzw. karnetów na posiłki w placówkach oświatowych lub zapłaty z góry za kolejny miesiąc.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż posiłków nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wydano towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż posiłków na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Należy wskazać, że w świetle § 2 ust. 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 44 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji, usługi stołówek w placówkach oświatowych, o których mowa w art. 43 ust. 9 ustawy o VAT, prowadzonych przez te placówki i udostępnianych wyłącznie dla

uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

Jednakże w przypadku stołówek, gdzie odbywa się sprzedaż również na rzecz innych osób, ww. zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania nie będzie miało zastosowania. W tej sytuacji, zgodnie z art. 145b ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT począwszy od dnia 30 czerwca 2020 r. jednostki są zobowiązane do stosowania dla celów ewidencji transakcji sprzedaży posiłków przy wykorzystaniu kas rejestrujących – tzw. kas online.

Oznaczenie grup towarów i usług (GTU) – sprzedaż posiłków dla pracowników pedagogicznych, pracowników niepedagogicznych i osób zewnętrznych nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Dodatkowe uwagi – dotyczy sprzedaży przez jednostki karnetów na posiłki. W przypadku, gdy w danym miesiącu nie zostanie wykorzystana cała wartość na jaką opiewa karnet, należy dokonać zarachowania na poczet kolejnego karnetu w wysokości równej wartości niewykorzystanych środków. Przy takim modelu postępowania nie będzie konieczne korygowanie ewidencji (nie zaistnieje również konieczność wystawienia korygujących dokumentów księgowych). Sprzedając kolejny karnet jednostka będzie zatem uwzględniać w ewidencji wartość karnetu obniżoną o dokonane zarachowanie.

Przykład – szkoła prowadzi stołówkę, która dokonała transakcji:

1. Sprzedaży obiadu na rzecz pracownika administracyjnego w dniu 15 kwietnia, otrzymując z tego tytułu 10 zł.
2. Sprzedaży obiadu za kwotę 10,8 zł oraz wody mineralnej za kwotę 2 zł w dniu 27 kwietnia, na rzecz osoby fizycznej niebędącej pracownikiem szkoły.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży obiadu na rzecz pracownika administracyjnego należy rozpoznać w kwietniu (15 kwietnia – data wykonania usługi) w kwocie brutto 10 zł, jako sprzedaż opodatkowaną obniżoną (8 %) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 9,26 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,74 zł.
2. Obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży obiadu i wody mineralnej należy rozpoznać w kwietniu (27 kwietnia – data dokonania sprzedaży) w kwocie 12,8 zł brutto, z czego 10,8 zł jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 8% oraz 2 zł jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do sprzedaży obiadu będzie kwota 10 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,8 zł. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do sprzedaży wody mineralnej będzie kwota 1,63 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,37 zł.
3. Dot. pkt 1 i 2 - wskazane transakcje nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej. Natomiast, gdyby szkoła nie dokonywała transakcji sprzedaży na rzecz osób trzecich, (transakcji opisaną w pkt 2), to transakcja opisana w pkt 1 mogłaby korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

Żadna z wymienionych powyżej transakcji nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

3. Sprzedaż posiłków dostarczanych przez podmiot zewnętrzny (catering) dla podopiecznych i pracowników pedagogicznych

Opodatkowanie sprzedaży posiłków przygotowanych i dostarczonych przez podmiot zewnętrzny (catering) w sytuacji, gdy sprzedaż ta realizowana jest przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) - np. przedszkola – na rzecz uczniów, innych podopiecznych i pracowników pedagogicznych (catering).

Zgodnie z treścią Interpretacji ogólnej dla uznania czynności sprzedaży posiłków na rzecz uczniów i innych podopiecznych za niepodlegające opodatkowaniu VAT nie ma wpływu okoliczność czy posiłki te przygotowywane są stacjonarnie, czy też nabywane w formie cateringu a następnie wyłącznie wydawane. W rezultacie sprzedaż posiłków na rzecz uczniów i innych podopiecznych, które są uprzednio przygotowywane i dostarczane przez firmę zewnętrzną nie podlega opodatkowaniu VAT oraz nie powinna być wykazywana w ewidencji.

Jeżeli sprzedaż dokonywana jest na rzecz pracowników pedagogicznych, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT). Za zwolnioną z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT należy także uznać dostawę na rzecz pracowników pedagogicznych napojów w ramach żywienia przez jednostki oświatowe. Obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału).

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty. Taka sytuacja może występować w przypadku opłacania tzw. karnetów na posiłki w placówkach oświatowych lub zapłaty z góry za kolejny miesiąc.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wydano towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – przedmiotowe usługi wymagają ewidencjonowania na kasie fiskalnej. W tym zakresie, co do zasady, nie korzystają one ze zwolnienia z kasy fiskalnej na mocy § 2 ust. 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 44 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Oznaczenie grup towarów i usług (GTU) – sprzedaż posiłków dla pracowników pedagogicznych nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Dodatkowe uwagi – dotyczy sprzedaży przez jednostki karnetów na posiłki. W przypadku, gdy w danym miesiącu nie zostanie wykorzystana cała wartość na jaką opiewa karnet, należy dokonać zarachowania na poczet kolejnego karnetu w wysokości równej wartości niewykorzystanych środków. Przy takim modelu postępowania nie będzie konieczne korygowanie ewidencji (nie zaistnieje również konieczność wystawienia korygujących dokumentów księgowych). Sprzedając kolejny karnet jednostka będzie zatem uwzględniać w ewidencji wartość karnetu obniżoną o dokonane zarachowanie.

W przypadku, gdy szkoła dokonuje zwrotu środków z niewykorzystanego karnetu, (np. z uwagi na fakt, iż dotyczą one karnetu z ostatniego miesiąca działalności stołówki w danym roku szkolnym lub zgłoszono żądanie zwrotu środków) taki fakt należy potwierdzić poprzez wystawienie dokumentu księgowego (noty księgowej) i ujawnić go w ewidencji jednostki poprzez skorygowanie wartości sprzedaży.

4. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji (oraz innych dokumentów)

Opodatkowanie wydawania duplikatów świadectw i legitymacji. Zgodnie z treścią Interpretacji ogólnej wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych nie podlega opodatkowaniu VAT, a w rezultacie nie powinno być wykazywane w ewidencji.

Przykład – szkoła otrzymała w dniu 16 kwietnia odpłatność w wysokości 40 zł za wydanie duplikatu świadectwa ukończenia szkoły.

Sposób rozliczenia transakcji:

Transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT. W konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności i nie będzie obowiązku wykazania otrzymanej płatności w ewidencji. Nie jest także konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży oraz nie powstanie konieczność ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.

5. Wydawanie duplikatów Kart Mieszkańca

Opodatkowanie wydawania duplikatów Kart Mieszkańca. Wydawanie duplikatów Kart Mieszkańca, o których mowa w zarządzeniu Wójta Gminy Działdowo nr 124/2018 z dnia 18 czerwca 2018 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu „KARTY MIESZKAŃCA GMINY DZIAŁDOWO”, nie podlega opodatkowaniu VAT, a w rezultacie nie powinno być wykazywane w ewidencji.

Przykład – Urząd Gminy otrzymał w dniu 27 września odpłatność w wysokości 20 zł za wydanie duplikatu Karty Mieszkańca.

Sposób rozliczenia transakcji:

Transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT. W konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności oraz obowiązek wykazania otrzymanej płatności w ewidencji. Nie jest także konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży oraz nie powstanie konieczność zaewidencjonowania dokonanej sprzedaży na kasie fiskalnej.

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

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

Zgodnie z treścią Interpretacji ogólnej, usługi organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin nie podlegają opodatkowaniu VAT, w rezultacie czego nie powinny być wskazane w ewidencji.

W pozostałych przypadkach, tj. w zakresie usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową, jeżeli świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2), takie transakcje podlegają zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 lub 26 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału).

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zادةk, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową nie będzie, co do zasady, powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 ust. 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 30 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji. Wyjątek stanowią usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych, usługi świadczone przez szkoły tańca i instruktorów tańca oraz usługi świadczonych przez szkoły nauki jazdy, które należy ewidencjonować na kasach rejestrujących.

Oznaczenie grup towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – szkoła dokonała transakcji:

1. Sprzedaży usługi prowadzenia dodatkowych zajęć z języka angielskiego na rzecz swojego ucznia, płatność z tego tytułu ma zostać uiszczona w 4 ratach, płatne z góry, za dwumiesięczne okresy rozliczeniowe (wrzesień-październik, listopad-grudzień, styczeń-luty oraz marzec-kwiecień), każdorazowo po 150 zł.

2. Sprzedaży usługi w zakresie prowadzenia zajęć piłki nożnej na rzecz swojego ucznia za miesiąc maj, z tego tytułu szkoła otrzymała w dniu 29 kwietnia zaliczkę w wysokości 100 zł, a 9 maja pozostałą część wynagrodzenia w kwocie 300 zł.

Sposób rozliczenia transakcji:

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

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

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

Powyższa transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Żadna z wymienionych powyżej transakcji nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

7. Sprzedaż usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych

Opodatkowanie sprzedaży usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych zależy od tego, co stanowi podstawę odpłatności za świadczenie ww. usług.

Jeżeli:

- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że całość odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Działdowo (lub jej jednostka organizacyjna), zgodnie z Interpretacją ogólną nie podlegają one opodatkowaniu VAT, w rezultacie czego nie powinny być wskazane w ewidencji.
- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Działdowo (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym nie została odrębnie zawarta w tym zakresie umowa cywilnoprawna, usługi te zgodnie z Interpretacją ogólną również nie podlegają opodatkowaniu VAT, w rezultacie czego nie powinny być także wskazane w ewidencji.
- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjnoprawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Działdowo (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym równocześnie zawarta została w tym zakresie odrębna umowa cywilnoprawna, w takim przypadku należy dokonać odpowiedniego podziału otrzymanej zapłaty:

- część o charakterze administracyjnoprawnym, zgodnie z Interpretacją ogólną, nie podlega VAT oraz nie podlega wykazaniu w ewidencji,

- część zapłaty o charakterze cywilnoprawnym korzysta ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT (jeżeli usługi pomocy społecznej świadczone są przez: regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę domy pomocy społecznej, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, placówki specjalistycznego poradnictwa, placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku oraz specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału).

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia

faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Wyjątkiem od konieczności ewidencjonowania tego typu transakcji na kasie jest sytuacja, w której świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (zgodnie z § 2 pkt 1 i 2 w zw. częścią II załącznika poz. 37 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grup towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – dom pomocy społecznej oraz ośrodek pomocy społecznej otrzymują odpłatność z tytułu świadczonych usług na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej:

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

Sposób rozliczenia transakcji:

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

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

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

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

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

1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe

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

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy najmie/dzierżawie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe, nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zادةk, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi. Możliwe jest wystawienie faktury z tytułu ww. usług wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usługi, o ile na fakturze zostanie wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu i dzierżawy w celach użytkowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (§ 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 25 lub w zw. z częścią II załącznika poz. 38 (dotyczy wyłącznie transakcji dzierżawy nieruchomości o charakterze gruntowym) rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna wynajmuje:

1. Lokal o powierzchni 97 m² na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 3 000 zł, płatne z góry do 20 dnia miesiąca. Najemca wpłacił w dniu 11 kwietnia 3 000

zł tytułem opłaty za najem lokalu za kwiecień. Jednostka organizacyjna wystawiła 20 kwietnia fakturę z tytułu ww. usługi najmu.

2. Lokal o powierzchni 75 m² na rzecz fundacji, zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1 500 zł, płatne z góry do 8 dnia miesiąca. Fundacja wpłaciła w dniu 11 kwietnia kwotę 1 500 zł tytułem opłaty za najem lokalu za kwiecień, jednostka organizacyjna wystawiła fakturę z tytułu ww. usługi najmu w dniu 1 kwietnia.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1 obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (20 kwietnia – data wystawienia faktury związana z obowiązkiem wystawienia faktury nie później niż z upływem terminu płatności), w kwocie brutto 3 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową (23%) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 2 439,02 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 560,98 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Dot. pkt 2 obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (1 kwietnia – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 1 500 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową (23%) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 1 219,51 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 280,49 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz osoby prawnej), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Transakcja nr 1 i 2 powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne

Opodatkowanie – usługi najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne objęte są zwolnieniem z opodatkowania (art. 43 ust.1 pkt 36 ustawy o VAT), przy czym obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy najmie/dzierżawie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej) czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe, nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu i dzierżawy na cele mieszkalne na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła. (§ 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 25 lub w zw. z częścią II załącznika poz. 38 (dotyczy wyłącznie transakcji dzierżawy nieruchomości o charakterze gruntowym) rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna wynajmuje lokal mieszkalny o powierzchni 52,5 m² na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1 000 zł, płatne z góry do 6 dnia miesiąca. Najemca wpłacił w dniu 31 marca 1 000 zł tytułem najmu lokalu mieszkalnego za kwiecień, jednostka organizacyjna w dniu 2 marca wystawiła fakturę, wskazując na niej, iż dotyczy najmu lokalu mieszkalnego za kwiecień.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w marcu (2 marca – data wystawienia faktury), w kwocie brutto 1 000 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej, przy założeniu, że cała sprzedaż związana z wynajmem nieruchomości jest dokumentowana za pomocą faktur lub jednostka otrzymuje płatności za świadczone usługi za pośrednictwem banku, poczty, lub SKOK (w przeciwnym razie przedmiotowa transakcja powinna zostać zaewidencjonowana przy użyciu kasy fiskalnej).

Przedmiotowa transakcja nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

3. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości

Opodatkowanie usług bezumownego korzystania z nieruchomości, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli usługi te są świadczone za zgodą stron, a właściciel nie podejmuje czynności zmierzających do usunięcia z zajmowanej nieruchomości podmiotu korzystającego (np. procedura sądowa), opodatkowanie ustala się na zasadach dotyczących sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości (patrz wyżej rozdział IV, pkt 1 i 2).

Jeżeli usługi bezumownego korzystania z nieruchomości są świadczone bez zgody właściciela, który równocześnie podejmuje czynności zmierzające do usunięcia z zajmowanej nieruchomości podmiotu korzystającego (np. procedura sądowa), czynność taka nie podlega ustawie o VAT, a w rezultacie wykazaniu w ewidencji.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty VAT). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury z tego tytułu (zarówno z powodu braku obowiązku (np. przy bezumownym korzystaniu z nieruchomości, gdzie korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności, który został określony np. w wezwaniu do uregulowania należności.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi bezumownego korzystania z nieruchomości nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, który został określony np. w wezwaniu do uregulowania należności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług bezumownego korzystania z nieruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (§ 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 25 lub w zw. z częścią II załącznika poz. 38 (dotyczy wyłącznie nieruchomości o charakterze gruntowym) rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU.

Przykład – jednostka organizacyjna świadczy usługi bezumownego korzystania z nieruchomości:

1. Lokalu użytkowego o powierzchni 21 m² na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Jednostka organizacyjna nie wyraża zgody na zajmowanie lokalu użytkowego i podejmuje działania mające na celu usunięcie z lokalu. Korzystający z nieruchomości wpłacił w dniu 11 kwietnia kwotę 600 zł na rachunek bankowy jednostki organizacyjnej, w tytule przelewu umieszczając opis: „tytułem najmu lokalu za kwiecień”.
2. Lokalu mieszkalnego o powierzchni 58,7 m² na rzecz osoby fizycznej, która nie prowadzi działalności gospodarczej. Jednostka organizacyjna wyraziła zgodę na korzystanie z lokalu mieszkalnego i jednocześnie wezwała do uregulowania należności w wysokości 950 zł z tytułu korzystania z lokalu w kwietniu w terminie do 8 kwietnia. Jednostka organizacyjna wystawiła fakturę z tytułu świadczenia ww. usługi w dniu 1 kwietnia. Korzystający z nieruchomości wpłacił w dniu 8 kwietnia kwotę 950 zł na rachunek bankowy jednostki organizacyjnej, w tytule przelewu umieszczając opis: „tytułem najmu lokalu za kwiecień”.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT, w konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności i nie będzie obowiązku wykazania jej w ewidencji. Nie będzie konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży, a także nie będzie konieczności ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej (nawet, jeśli wpłata została dokonana przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej).
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (1 kwietnia – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 950 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej, przy założeniu, że cała sprzedaż związana z wynajmem nieruchomości jest dokumentowana za pomocą faktur lub jednostka otrzymuje płatności za świadczone usługi za pośrednictwem banku, poczty, lub SKOK (w przeciwnym razie przedmiotowa transakcja powinna zostać zaewidencjonowana przy użyciu kasy fiskalnej).

Transakcja nr 1 i 2 nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

4. Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele rolnicze

Opodatkowanie – usługi dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze objęte są zwolnieniem z opodatkowania (§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1983).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze jest wszystko, co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy usługach dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy dzierżawie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze, nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 38 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele rolnicze nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna dzierżawi grunt o powierzchni 14 ha na cele rolnicze na rzecz rolnika ryczałtowego. Zgodnie z umową dzierżawy jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 500 zł, płatne z góry do 5. dnia miesiąca. Dzierżawca wpłacił w dniu 30 kwietnia 500 zł tytułem wynagrodzenia za dzierżawę gruntu za maj, jednostka organizacyjna w dniu 20 kwietnia wystawiła fakturę, wskazując na niej, iż dotyczy dzierżawy gruntu za maj.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (20 kwietnia – data wystawienia faktury), w kwocie brutto 500 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, jest uzależnione od okoliczności faktycznych, przy czym obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji. Jeżeli dla sprzedawanej nieruchomości (działki ewidencyjnej):

- nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została dotychczas wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, przy czym dotychczas nie wydano decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży nie jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),

UWAGA! Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego regulując przeznaczenie terenu, może przewidywać poza przeznaczeniem podstawowym terenu (np. rolnym), również jego przeznaczenie uzupełniające (np. możliwość zabudowy zagrodowej). W związku z powyższym oceniając przeznaczenie terenu, w kontekście opodatkowania VAT, należy zweryfikować w pierwszej kolejności czy z przeznaczenia podstawowego oraz uzupełniającego wynika możliwość zabudowy sprzedawanego gruntu. W przypadku, w którym taka możliwość występuje już na podstawie przeznaczenia podstawowego należy przejść do punktu następnego (sprzedaż opodatkowana 23%).

Jednakże, jeżeli przeznaczenie podstawowe danego terenu nie wskazuje na jego przeznaczenie pod zabudowę (np. teren rolny lub teren obszarów leśnych i przeznaczonych do zalesienia) należy dodatkowo dokonać analizy przeznaczenia uzupełniającego terenu.

UWAGA! Analizy przeznaczenia podstawowego jak i uzupełniającego terenu dokonuje właściwy pracownik Referatu Gospodarki Przestrzennej i Komunalnej, Inwestycji i Ochrony Środowiska, przy wykorzystaniu zarówno części opisowej jak i graficznej miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Ustalone w powyższy sposób informacje są następnie niezwłocznie przekazywane pracownikowi Referatu Finansowego odpowiedzialnemu za właściwe rozliczenie przedmiotowej transakcji dla celów opodatkowania VAT.

W sytuacji, w której z przeznaczenia uzupełniającego wynika możliwość zabudowy terenu, jego sprzedaż podlega co do zasady opodatkowaniu przy zastosowaniu 23 % stawki VAT. Wyjątek w tym zakresie stanowi przypadek, w którym możliwość ewentualnej zabudowy uwarunkowana jest ponadto spełnieniem dodatkowych warunków (np. spełnienie wymogów przewidzianych przez odrębne przepisy prawa) . W takiej sytuacji, jeżeli w danym momencie, dla danego terenu nie ma możliwości jego faktycznej zabudowy (przez sprzedawcę i nabywcę) taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT).

- został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja opodatkowana jest podstawową stawką VAT 23%.

W przypadku, gdy na nieruchomości składa się więcej działek ewidencyjnych, powyższej analizie należy dokonać w odniesieniu do każdej działki ewidencyjnej.

Należy wskazać, że sprzedaż niezabudowanych nieruchomości z perspektywy VAT jest czynnością o bardzo wysokim stopniu skomplikowania. Biorąc pod uwagę powyższe, a także fakt, iż w przypadku większości transakcji związanych z nieruchomościami kwoty stanowiące wartość transakcji są znaczące, każda transakcja powinna być bardzo szczegółowo przeanalizowana pod kątem prawnopodatkowym, w szczególności pod kątem zastosowania zwolnienia z VAT.

W przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych zastosowanie może znaleźć również zwolnienie dotyczące sprzedaży towarów używanych (patrz rozdział V pkt 2). W konsekwencji, przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych konieczne jest przeprowadzenie dodatkowej analizy w kontekście przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania sprzedaży towarów używanych.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych powstaje z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem wydania nieruchomości, z tytułu sprzedaży nieruchomości niezabudowanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Jeżeli sprzedaż nieruchomości niezabudowanych dokonywana jest w drodze przetargu, a uczestnicy przetargu są obowiązani wnieść wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu. W przypadku gdy, nie dojdzie do zawarcia umowy z winy leżącej po stronie oferenta, wpłacone wadium nie podlega zwrotowi, a zatrzymana kwota nie jest zaliczką na poczet wynagrodzenia, lecz stanowi odszkodowanie za niedopełnienie warunków umowy. Takie odszkodowanie nie podlega przepisom ustawy o VAT, a tym samym nie podlega opodatkowaniu (wyrok NSA z 23 czerwca 2010 r. sygn. akt: I FSK 1023/09). Jako niepodlegające opodatkowaniu VAT należy traktować również kwoty wadium zwracane oferentom, którzy np. nie wygrali przetargu.

Jeśli umowa sprzedaży nieruchomości przewiduje płatność w formie ratalnej, obowiązek podatkowy powstaje w całości z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego). Bez znaczenia pozostaje tutaj ilość rat oraz okres spłaty należności.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości niezabudowanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Faktury na powyższych zasadach wystawia się również w odniesieniu do wadium (tj. po rozstrzygnięciu przetargu, kwota wadium powinna zostać potraktowana jak zaliczka, od której powinien zostać rozpoznany obowiązek podatkowy); oznacza to, iż powstanie także obowiązek udokumentowania fakturą wadium/zaliczki otrzymanej w związku ze sprzedażą nieruchomości (wystawienie faktury powinno nastąpić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozstrzygnięcia przetargu, kiedy następuje przekwalifikowanie wadium na zaliczkę).

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości niezabudowanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty (w tym rozstrzygnięto przetarg).

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż nieruchomości niezabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ona ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 35 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż nieruchomości niezabudowanych powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna dokonała transakcji sprzedaży:

1. Nieruchomości niezabudowanej, dla której nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została dotychczas wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności

gospodarczej. Akt notarialny został zawarty 2 maja, nabywca w dniu 28 kwietnia wpłacił zaliczkę w wysokości 4 600 zł, pozostałą część zapłaty w wysokości 20 000 zł nabywca uiścił w dniu 4 maja.

2. Nieruchomości niezabudowanej, dla której nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ale została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę, na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Akt notarialny został zawarty 26 kwietnia, nabywca w dniu 21 kwietnia wpłacił zaliczkę w wysokości 4 600 zł, pozostałą część zapłaty w wysokości 20 000 zł nabywca uiścił w dniu 2 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (28 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 4 600 zł oraz w maju (2 maja – data wydania nieruchomości) w kwocie brutto 20 000 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu w kwocie brutto 24 600 zł (zaliczka oraz sprzedaż dokonane w tym samym miesiącu – odpowiednio 21 kwietnia oraz 26 kwietnia – dokonanie płatności w maju nie przesunie momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w odniesieniu do kwoty 20 000 zł), jako sprzedaż podlegającą opodatkowaniu VAT przy wykorzystaniu 23 % stawki VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 20 000 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 4 600 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Wskazane powyżej transakcje powodują obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości zabudowanych, jest uzależnione od okoliczności faktycznych, przy czym obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji. Jeżeli na sprzedawanej nieruchomości (działce ewidencyjnej):

- znajdują się obiekty, które nie stanowią budynków, budowli lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, istnieją argumenty, aby twierdzić, iż taka transakcja jest opodatkowana tak jak sprzedaż nieruchomości niezabudowanej (patrz rozdział IV, pkt 5),
- znajdują się obiekty, które stanowią budynki, budowle lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, należy ustalić czy nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie (pierwsze zasiedlenie rozumiane jest jako oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne 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% ich wartości początkowej:
 - jeżeli transakcja nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia i od pierwszego zasiedlenia upłynął okres co najmniej dwóch lat, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT) – przy czym w takim przypadku strony mogą wystąpić z wnioskiem o wybór opodatkowania VAT transakcji (art. 43 ust. 10 i 11 ustawy o VAT),
 - jeżeli nie nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie lub od pierwszego zasiedlenia nie upłynął okres co najmniej dwóch lat, przy czym wraz z nabyciem tych obiektów sprzedawca nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz sprzedawca nie ponosił wydatków na ulepszenie tych obiektów, których wartość przekraczała 30% ich wartości początkowej, w stosunku do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania VAT (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT),
- w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych zastosowanie może znaleźć również zwolnienie dotyczące sprzedaży towarów używanych (patrz rozdział V pkt 2). W konsekwencji, przy sprzedaży nieruchomości zabudowanych konieczne jest przeprowadzenie dodatkowej analizy w kontekście przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania sprzedaży towarów używanych,

W przypadku niespełnienia przesłanek do zastosowania żadnego z ww. zwolnień, transakcja będzie podlegać opodatkowaniu VAT.

W odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania VAT należy ustalić, czy nieruchomość ta ma charakter budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (budynki mieszkalne jednorodzinne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m², lokale mieszkalne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 150 m²). Sprzedaż takich nieruchomości podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu preferencyjnej stawki VAT wynoszącej 8%.

W przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania, ani z obniżonej stawki VAT oraz w odniesieniu do powierzchni budynków objętych społecznym programem mieszkaniowym przekraczającej 300 m² w odniesieniu do budynków mieszkalnych jednorodzinnych lub 150 m² w odniesieniu do lokali mieszkalnych (nadwyżki), transakcja sprzedaży nieruchomości jest opodatkowana przy zastosowaniu podstawowej stawki VAT 23%.

Grunt zabudowany jest opodatkowany w ten sam sposób (ta sama stawka lub zwolnienie z VAT) jak zabudowania (budynki, budowle lub ich części), które są na nim zlokalizowane. Przepisy VAT nie określają, jak postępować w przypadku gruntów, na których znajdują się zabudowania opodatkowane różnymi stawkami VAT. W takim przypadku, możliwe jest alokowanie wartości gruntu do

poszczególnych stawek VAT, którymi opodatkowane są poszczególne zabudowania, bazując albo na kluczu powierzchniowym zabudowań lub na kluczu opierającym się na wartości poszczególnych zabudowań – wyboru kryterium alokacji należy dokonać z uwzględnieniem okoliczności faktycznych, tak aby zapewnić podział wartości gruntu względem zabudowań w sposób najbardziej obiektywny.

W przypadku, gdy nieruchomość składa się z większej ilości działek ewidencyjnych, ww. analizy należy dokonywać odrębnie w odniesieniu do każdej z działek.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania obejmuje wartość budynku oraz wartość gruntu. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży nieruchomości zabudowanych powstaje z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem wydania nieruchomości, z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Jeżeli sprzedaż nieruchomości zabudowanych dokonywana jest w drodze przetargu, a uczestnicy przetargu są obowiązani wnieść wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu. W przypadku, gdy nie dojdzie do zawarcia umowy z winy leżącej po stronie oferenta, wpłacone wadium nie podlega zwrotowi, a zatrzymana kwota nie jest zaliczką na poczet wynagrodzenia, lecz stanowi odszkodowanie za niedopełnienie warunków umowy. Takie odszkodowanie nie podlega przepisom ustawy o VAT, a tym samym nie podlega opodatkowaniu (wyrok NSA z 23 czerwca 2010 r. sygn. akt I FSK 1023/09). Jako niepodlegające opodatkowaniu VAT należy traktować również kwoty wadium zwracane oferentom, którzy np. nie wygrali przetargu.

Jeśli umowa sprzedaży nieruchomości przewiduje płatność w formie ratalnej, obowiązek podatkowy powstaje w całości z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego). Bez znaczenia pozostaje tutaj ilość rat oraz okres spłaty należności.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości zabudowanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Faktury na powyższych zasadach wystawia się również w odniesieniu do wadium (tj. po rozstrzygnięciu przetargu, kwota wadium powinna zostać potraktowana jak zaliczka, od której powinien zostać rozpoznany obowiązek podatkowy); oznacza to, iż powstanie także obowiązek udokumentowania fakturą wadium/zaliczki otrzymanej w związku ze sprzedażą nieruchomości (wystawienie faktury powinno nastąpić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozstrzygnięcia przetargu, kiedy następuje przekwalifikowanie wadium na zaliczkę).

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości zabudowanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty (w tym rozstrzygnięto przetarg).

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - otrzymanie płatności z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 35 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż nieruchomości zabudowanych powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna dokonała w sierpniu 2020 r. transakcji sprzedaży budynku o charakterze użytkowym, który po oddaniu do użytkowania w styczniu 2015 r. rozpoczęła wynajmować wykazując z tego tytułu VAT należny. Jednostka organizacyjna w maju 2018 r. dokonała ulepszenia budynku, wartość ulepszenia wyniosła 35,95% wartości początkowej budynku. Nabywcą budynku jest spółka będąca podatnikiem VAT. W dniu zawarcia aktu notarialnego (12 sierpnia) spółka dokonała zapłaty w wysokości 50 000 zł (50% umownej wartości transakcji), pozostała część zapłaty została rozłożona na 5 rat, z których każda ma zostać wniesiona w miesięcznych okresach, począwszy od 1 września (następna rata ma zostać wniesiona do 1 października itd.). Strony zamierzają wystąpić z wnioskiem o opodatkowanie VAT transakcji.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w sierpniu w kwocie brutto 100 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną VAT (strony postanowiły opodatkować VAT tę transakcję, pomimo że istniała możliwość jej zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, jako że dostawa jest dokonywana po upływie dwóch lat od momentu pierwszego zasiedlenia – tj. od maja 2018 r. Pierwotnie pierwsze zasiedlenie miało miejsce już w styczniu 2015 r., jednak w maju 2018 r. dokonano ulepszenia budynku o wartości przekraczającej 30% wartości początkowej budynku i dalej kontynuowano dotychczasowy sposób wykorzystania budynku (udostępnienie na rzecz podmiotu trzeciego – tutaj na podstawie umowy najmu), a więc ponownie doszło do pierwszego zasiedlenia). Podstawą opodatkowania będzie kwota 81 300,81 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 18 699,19 zł. W związku z opodatkowaniem całej wartości sprzedaży budynku, zapłata przez kontrahenta jednostki rat z tego tytułu, nie będzie wiązała się z koniecznością opodatkowania otrzymywanych wpłat.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT - spółki), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

7. Użytkowanie wieczyste gruntu

Opodatkowanie ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu, jest uzależnione od okoliczności faktycznych (momentu jego ustanowienia oraz charakteru działki, na której ustanowiono użytkowanie wieczyste).

Użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1 maja 2004 r. nie podlega opodatkowaniu VAT i obrót z tego tytułu nie podlega ujęciu w ewidencji. W przypadku użytkowania wieczystego ustanowionego po tej dacie, użytkowanie wieczyste podlega opodatkowaniu VAT i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Sposób opodatkowania w tym przypadku jest uzależniony od statusu gruntu oddawanego w użytkowanie wieczyste (działki ewidencyjnej), w przypadku, kiedy dla działki:

- nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, użytkowanie wieczyste podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunt nie jest przeznaczony pod zabudowę (patrz rozdział IV pkt 5), użytkowanie wieczyste podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt jest przeznaczony pod zabudowę, użytkowanie wieczyste opodatkowane jest podstawową stawką VAT.

Stawka VAT, jaka ma zastosowanie do opłaty wstępnej oraz opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego uzależniona jest od momentu, w którym użytkowanie wieczyste zostało ustanowione. Stawka 23% VAT ma zastosowanie do gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste w okresie po 1 stycznia 2011 r.

Opłaty roczne w odniesieniu do użytkowania wieczystego gruntu ustanowionego w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2010 r. opodatkowane są przy zastosowaniu stawki VAT 22%.

W przypadku, gdy na nieruchomość oddawaną w użytkowanie wieczyste składa się większa ilość działek ewidencyjnych, powyższej analizy należy dokonać w odniesieniu do każdej z działek odrębnie.

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania wyodrębnia się wartość gruntu (odmiennie niż w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych). W konsekwencji należy wydzielić z całej kwoty transakcji odpowiednią część obejmującą dostawę budynków, budowli lub ich części i w tym zakresie zastosować zasady opodatkowania wskazane w rozdziale IV pkt. 6. Natomiast w odniesieniu do pozostałej kwoty transakcji obejmującej wynagrodzenie za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego zastosowanie znajdą zasady opodatkowania wskazane w niniejszym punkcie.

Opłaty roczne uiszczane z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego w okresie po 1 maja 2004 r., które na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, uległo przekształceniu w prawo własności nieruchomości, podlegają opodatkowaniu VAT, na zasadach opisanych w niniejszym punkcie.

Podstawą opodatkowania w przypadku ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu jest kwota ustalona w umowie. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy w odniesieniu do pierwszej opłaty z tytułu ustanowienia prawa wieczystego użytkowania powstaje z chwilą zawarcia umowy (aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem zawarcia umowy, z tytułu pierwszej opłaty za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

W odniesieniu do opłat rocznych z tytułu ustanowienia prawa wieczystego obowiązek podatkowy powstaje z upływem każdego roku, chyba, że w trakcie trwania roku użytkownik wieczysty dokona płatności opłaty rocznej, wtedy obowiązek podatkowy należy rozpoznać w momencie jej otrzymania (w tej części).

Równocześnie w przypadku, w którym dotychczasowy użytkownik wieczysty w związku z przekształceniem prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, uiszczył jednorazowo łączną wartość opłat rocznych, obowiązek podatkowy należy rozpoznać w momencie otrzymania zapłaty (w odniesieniu do całej wpłaconej kwoty).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dni przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (chyba, że faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy, wtedy możliwe jest jej wystawienie wcześniej niż na 30 dni przed dniem dokonania dostawy).

Wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkowania nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (i pobór zarówno pierwszej opłaty, opłat rocznych jak i opłat następujących po przekształceniu w prawo własności) od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Takie świadczenia korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 38 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – użytkowanie wieczyste gruntu powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

Przykład - jednostka samorządu terytorialnego:

1. ustanowiła na rzecz osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej prawo użytkowania wieczystego gruntu w listopadzie 2016 r. Jednostka samorządu terytorialnego otrzymała 100 zł w styczniu 2018 r. z tytułu opłaty rocznej za 2017 r.
2. ustanowiła na rzecz osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej prawo użytkowania wieczystego gruntu w listopadzie 2016 r. Z dniem 1 stycznia 2019 r. omawiane prawo uległo przekształceniu w prawo własności gruntu, z kontynuacją obowiązku płatności opłat rocznych. Jednostka samorządu terytorialnego otrzymała 250 zł w listopadzie 2020 r. z tytułu opłaty rocznej za 2020 r.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w grudniu 2017 r. w kwocie brutto 100 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23% (ze względu na ustanowienie prawa użytkowania wieczystego po 1 stycznia 2011 r. oraz zakładając nie spełnienie warunków do zwolnienia

z VAT). Podstawą opodatkowania będzie kwota 81,97 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 18,03 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU, ze względu na okoliczność, iż płatność w tym zakresie została dokonana przed 1 października 2020 r.

2. Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w listopadzie 2020 r. (zaliczka) w kwocie brutto 250 zł jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23 %. Podstawą opodatkowania będzie kwota 203,25 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 46,75 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_10** w pliku JPK_V7M.

V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji

1. Refakturowanie mediów

Opodatkowanie refakturowania mediów. Jeżeli dochodzi do odsprzedaży mediów nabywanych we własnym imieniu, ale na rzecz innych podmiotów, co do zasady należy zastosować stawki VAT, które zostały zastosowane przy ich nabyciu. Obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Wyjątek stanowią rozliczenia mediów w przypadku, kiedy usługa ta jest nierozzerwalnie złączona z usługą najmu (np. w sytuacji, w której dany lokal nie posiada własnego licznika a opłata jest rozliczana w formie ustalonego odgórnie ryczału / udziału). W takiej sytuacji stawką VAT właściwą dla refaktur mediów jest stawka właściwa dla podstawowej usługi najmu (co do zasady stawka zwolniona w przypadku lokali mieszkalnych i stawka podstawowa w przypadku lokali użytkowych).

W odniesieniu do możliwości rozdzielenia rozliczeń mediów od usług najmu istotne wskazówki zostały zawarte w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie Wojskowej Agencji Mieszkaniowej (C-42/14). O ile najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych towarów lub usług, przemawia to za potraktowaniem świadczenia jako odrębnego od usługi najmu. Taka sytuacja ma miejsce w szczególności, gdy rozliczenia pomiędzy wynajmującym i najemcą są dokonywane na podstawie wskazań indywidualnych liczników i na tej podstawie refakturowane, a więc jeżeli najemca decyduje o ilości zużywanych mediów (np. wody). Dodatkowo za odrębnym traktowaniem usług w zakresie mediów oraz usługi najmu przemawia okoliczność, gdy te usługi są wykazywane na fakturze w odrębnych pozycjach.

W odniesieniu do refakturowania wydatków w związku z odpłatną umową dzierżawy, najmu czy też inną umową cywilnoprawną, gdy refakturowane wydatki są nierozzerwalnie związane z usługą podstawową, należy je opodatkować według stawki VAT właściwej dla usługi podstawowej.

W przypadku refakturowania świadczeń związanych z nieodpłatną umową użyczenia, refakturowanych wydatków nie można uznać za nierozzerwalnie związane z usługą podstawową. W konsekwencji należy je uznać za podlegające opodatkowaniu według właściwej dla nich stawki VAT.

Podstawą opodatkowania w przypadku refakturowania mediów jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy refakturowaniu mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku (np. przy refakturze mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania ww. usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej refakturowanie mediów jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usługi. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usługi o ile zostanie na niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy taka faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – refakturowanie mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Ww. usługi korzystają ze zwolnienia z obowiązku

ewidencjonowania (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 2-6 i 21 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – refakturowanie mediów co do zasady nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU. Wyjątkiem w tym zakresie jest odsprzedaż oleju opałowego wykorzystywanego na potrzeby ogrzewania obiektów budowlanych, która powoduje konieczność zastosowania oznaczenia GTU_02 pod warunkiem przypisania oleju opałowego do klasyfikacji CN przewidzianej Rozporządzeniem w sprawie ewidencji.

Przykład – jednostka organizacyjna:

1. Wynajmuje lokal użytkowy na rzecz innego podatnika VAT. Najemca ma możliwość korzystania z usług dotychczasowego dostawcy prądu, które to usługi jednostka organizacyjna refakturowuje na najemcę lub zmiany dostawcy prądu w porozumieniu z jednostką organizacyjną. Zużycie prądu i wysokość opłat z tym związanych są ustalane na podstawie licznika znajdującego się w lokalu. W zakresie dostaw wody i odbioru ścieków w użytkowanym lokalu nie ma odrębnego licznika. Jednostka organizacyjna na fakturze wystawionej w kwietniu dokumentującej świadczenie usług najmu wykazała w trzech pozycjach: czynsz w wysokości 1 000 zł, refakturę za zużyty prąd w wysokości 80 zł oraz refakturę za dostawę wody i odbiór ścieków ryczałtowo w wysokości 150 zł.
2. Nieodpłatnie udostępnia lokal na potrzeby organizacji pożytku publicznego (podatnika VAT) i jednocześnie refakturowuje na organizację koszty związane ze zużyciem mediów na podstawie wskazań liczników. Jednostka organizacyjna na fakturze wystawionej w maju dokumentującej refakturowane media wykazała w dwóch pozycjach: refakturę za zużyty prąd w wysokości 160 zł oraz refakturę za dostawę wody i odbiór ścieków w wysokości 50 zł.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (w dniu wystawienia faktury) w kwocie brutto 1 230 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 1 000 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 230,00 zł. W przypadku, w którym opłata za wodę oraz ścieki nie byłaby rozliczana w formie ryczałtu, tylko na podstawie faktycznego zużycia, właściwą stawką dla ww. usług w tej części byłaby obniżona, 8% stawka VAT).
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w maju (w dniu wystawienia faktury) w kwocie brutto 160 zł (energia elektryczna) jako sprzedaż opodatkowana podstawową stawką VAT 23% oraz w kwocie brutto 50 zł (woda i ścieki) jako sprzedaż opodatkowana obniżoną 8% stawką VAT. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do refaktury prądu będzie kwota 130,08 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 29,92 zł. W odniesieniu do dostawy wody i odbioru ścieków podstawą opodatkowania będzie kwota 46,30 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 3,70 zł.

Wskazane powyżej transakcje powodują konieczność udokumentowania ich fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności dokumentowania ich przy użyciu kasy fiskalnej.

Transakcja nr 1 i 2 nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

2. Sprzedaż towarów używanych

Opodatkowanie sprzedaży towarów używanych. Jeżeli:

- z tytułu nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego i jednocześnie towary te były wykorzystywane wyłącznie do czynności zwolnionych z opodatkowania, dostawa takich towarów jest zwolniona z

opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT) i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji,

- z tytułu nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi przysługiwało pełne lub częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego albo sprzedawane towary używane były wykorzystywane do czynności opodatkowanych lub jednocześnie do czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania lub też zbywane towary były wykorzystywane do czynności niepodlegających ustawie o VAT (a tym samym zbywcy nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT), takie transakcje podlegają opodatkowaniu przy zastosowaniu stawki VAT właściwej dla tych towarów i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Należy wskazać, że ww. zwolnienie (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT) co do zasady znajduje zastosowanie również w przypadku transakcji sprzedaży nieruchomości. W konsekwencji, o ile przepisy szczególnie przewidujące zwolnienie z opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości, a więc art. 43 ust. 1 pkt 9 (w przypadku nieruchomości niezabudowanych) lub art. 43 ust. 1 pkt 10 albo 10a (w przypadku nieruchomości zabudowanych) nie znajdą zastosowania do danej transakcji, należy przeprowadzić dodatkową analizę co do możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego dla towarów używanych.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów używanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży towarów używanych powstaje z chwilą dokonania dostawy tych towarów.

Jeżeli przed dniem sprzedaży towarów używanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów używanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed datą dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów używanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy towarów bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż towarów używanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Tym niemniej, jeżeli sprzedaż towarów używanych przez podatnika odbywa się na rzecz jego pracowników, to takie świadczenie może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencji na kasie rejestrującej (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 34 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) – sprzedaż towarów używanych co do zasady nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M. Należy przy tym mieć na uwadze, iż Rozporządzenie w sprawie ewidencji przewiduje kategorię **GTU_06**, w której wskazane zostały urządzenia elektroniczne oraz części i materiały do nich, wyłącznie określone w poz. 7, 8, 59-63, 65, 66, 69 i 94-96 załącznika nr 15 do ustawy a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika, w związku z czym w przypadku wystąpienia transakcji sprzedaży, której przedmiotem będzie ww. sprzęt, nadanie oznaczenia GTU_06 może okazać się konieczne.

Mając na uwadze powyższe należy każdorazowo przeanalizować rodzaj zbywanego używanego sprzętu z załącznikiem nr 3 do niniejszej procedury (pod kątem konieczności nadania oznaczenia GTU_06).

Przykład – szkoła w lipcu 2020 r. kupiła komputer stacjonarny, który wykorzystywała do rozliczenia usług sprzedaży posiłków na rzecz swoich uczniów i pracowników pedagogicznych oraz na potrzeby funkcjonowania placówki. Przy zakupie komputera szkole nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego (wykorzystanie do czynności zwolnionych z opodatkowania – świadczenie usług sprzedaży posiłków na rzecz nauczycieli oraz czynności pozostających poza zakresem VAT – sprzedaż posiłków na rzecz uczniów / ogólne funkcjonowanie placówki).

Szkoła zawarła umowę sprzedaży komputera 15 listopada 2020 r. za kwotę 3 000 zł na rzecz innego podatnika VAT i w tym samym dniu przekazała komputer nabywcy. Szkoła otrzymała wynagrodzenie z tytułu dokonanej transakcji w dniu 20 listopada 2020 r. Do 20 listopada szkoła nie wystawiła faktury dokumentującej dokonaną transakcję.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w listopadzie (15 listopada – data dostawy) w kwocie brutto 3 000 zł jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 2 349,02 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 560,98 zł (w powyższym przykładzie szkole przysługiwałoby prawo do zastosowania zwolnienia z opodatkowania, jeżeli komputer nie byłby wykorzystywany do czynności niepodlegających ustawie o VAT – a więc do sprzedaży posiłków na rzecz uczniów oraz na potrzeby funkcjonowania placówki jako całości).

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą wystawioną najpóźniej do 15 grudnia (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja powoduje obowiązek zastosowania oznaczenia **GTU_06** w pliku JPK_V7M.

3. Sprzedaż usług dostawy wody i odbioru ścieków

Opodatkowanie sprzedaży usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków (dotyczy również opłaty abonamentowej oraz usług asenizacyjnych). Jeżeli dochodzi do sprzedaży usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków takie transakcje należy opodatkować przy zastosowaniu obniżonej stawki VAT 8%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku (np. sprzedaży usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania ww. usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usługi. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usługi, o ile zostanie na niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy taka faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Ww. usługi korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (§ 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 3-4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) - sprzedaż usług dostawy wody oraz odprowadzania ścieków nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

Przykład – jednostka organizacyjna wyświadczyła usługę w zakresie:

1. Dostarczania wody i odbioru ścieków we wrześniu na rzecz spółki prowadzącej działalność gospodarczą na terenie Gminy. Na podstawie odczytów liczników spółka była zobowiązana do zapłaty 400 zł za dostarczoną wodę i odebrane ścieki. Faktura została wystawiona przez jednostkę 30 września a spółka dokonała zapłaty 3 października.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w we wrześniu (30 września - data wystawienia faktury) w kwocie 400 zł brutto. Podstawą opodatkowania będzie kwota 370,37 zł a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 29,63 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

Przedmiotowa transakcja nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

4. Sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego

Opodatkowanie czynności polegających na udostępnianiu pasa drogowego (m.in. zajęcie pasa drogowego, umieszczenie urządzeń w pasie drogowym) zależy od tego, co stanowi podstawę wykonywania ww. usług. Jeżeli:

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

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

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

Jeżeli przed dniem wykonania ww. usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła. (§ 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią II załącznika poz. 37 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Oznaczenie grupy towarów i usług (GTU) - sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

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

Sposób rozliczenia transakcji:

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

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej, ze względu na otrzymanie przez jednostkę płatności za świadczone usługi za pośrednictwem banku, poczty lub SKOK (w przeciwnym razie przedmiotowa transakcja powinna zostać zaewidencjonowana przy użyciu kasy fiskalnej).

Przedmiotowa transakcja nie powoduje obowiązku zastosowania oznaczenia GTU w pliku JPK_V7M.

5. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy uznaje się za podatnika w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane wyłącznie jeżeli wykonują one czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W konsekwencji liczne czynności, które nie są wykonywane przez jednostki na podstawie umów cywilnoprawnych nie będą podlegały opodatkowaniu VAT i nie powodują obowiązku ich raportowania dla celów VAT. Przykładowe czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT:

- odpłatność otrzymywana z tytułu wystawionego mandatu karnego przez straż miejską,
- opłaty za zajęcie pasa drogowego pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- opłaty za wydanie zezwoleń na sprzedaż alkoholu pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- otrzymywane darowizny – wyłącznie w przypadku braku świadczenia wzajemnego ze strony Gminy / jednostek,
- wynagrodzenie otrzymywane z tytułu wykonywania funkcji płatnika (np. wynagrodzenie płatnika z tytułu składek odprowadzanych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz wynagrodzenie płatnika pobierającego podatki na rzecz budżetu państwa),
- opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi,
- opłata targowa, otrzymywane odsetki.

6. Nieodpłatne przekazanie towarów

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT nieodpłatne przekazanie przez podatnika (jednostkę) towarów należących do jego przedsiębiorstwa, a w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników i ich domowników, a także członków organów stanowiących osób prawnych oraz
- 2) wszelkie inne darowizny,

również stanowi odpłatną dostawę towarów, o ile podatnikowi (jednostce) przysługiwało w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT).

Jednakże o ile nieodpłatne przekazanie towaru dotyczy prezentów o małej wartości i próbek (patrz poniżej), które są przekazywane na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika (jednostki) nie stosuje się do niego wskazanych powyżej przepisów, a zatem takie przekazanie nie podlega opodatkowaniu VAT.

Prezentami o małej wartości są przekazywane przez podatnika (jednostkę) jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Próbkami są identyfikowalne jako próbka egzemplarze towaru lub jego niewielka ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika (jednostkę):

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz

- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

7. Nieodpłatne świadczenie usług

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT odpłatne świadczenie usług stanowi również:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych oraz
- 2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT).

8. Dotacje

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT kwoty otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze są zaliczane do podstawy opodatkowania VAT o ile mają bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub usług świadczonych przez podatnika.

Mając na względzie powyższe, należy wskazać, że wszystkie przypadki otrzymywanych dotacji należy oceniać odrębnie z perspektywy VAT, badając każdorazowo czy otrzymane kwoty mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów.

Przykładowo, dotacje podmiotowe dotyczące ogółu prowadzonej działalności jednostki, nie będą miały bezpośredniego wpływu na cenę oferowanych usług czy towarów, w związku z czym nie będą podlegać opodatkowaniu.

VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami

Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Działdowo

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

Centralizacja rozliczeń VAT powoduje sukcesję uniwersalną wszelkich praw i obowiązków jednostek na rzecz Gminy Działdowo. Od momentu centralizacji rozliczeń VAT występuje wyłącznie jeden podatnik – Gmina Działdowo.

Dla celów VAT usługi świadczone przez poszczególne jednostki traktowane są tak jak gdyby wykonała je Gmina Działdowo. Na gruncie ustawy o VAT nie została dopuszczona możliwość wykonywania opodatkowanych transakcji przez podatnika na rzecz tego samego podatnika (na rzecz samego siebie).

Mając na uwadze powyższe, transakcje dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Działdowo, co do zasady, nie podlegają regulacjom ustawy o VAT i mogą być udokumentowane notą księgową.

VII. Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej

Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej

Należy wskazać, iż poza zwolnieniami z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej opisanymi powyżej przy poszczególnych transakcjach, jednostki organizacyjne mogą korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w przypadku, jeżeli jednostka otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (§ 2 ust. 1 i 2 w zw. z częścią II załącznika poz. 37 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

W związku z powyższym, możliwe jest przyjmowanie od osób fizycznych wszelkich kwot wynagrodzenia za świadczenie usług wyłącznie za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Przy spełnieniu powyższego założenia oraz prowadzeniu szczegółowej ewidencji otrzymywanych wpłat, jednostka nie będzie musiała korzystać z kasy fiskalnej. Należy jednak zaznaczyć, iż wskazane zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obejmuje wyłącznie świadczenie usług, a w konsekwencji nie dotyczy dostawy towarów.

VIII. Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego

1. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych

Odliczenie podatku naliczonego - zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi (jednostce) przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego (obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Odliczenie podatku naliczonego następuje poprzez wykazanie kwot podatku naliczonego w ewidencji jednostki, a następnie w zbiorczej ewidencji. W przypadku odliczania podatku naliczonego należy odrębnie obliczać kwoty VAT dotyczące nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz nabycia towarów i usług pozostałych.

Odliczenia pełnej kwoty VAT naliczonego wykazanego na fakturze dokumentującej nabycie towarów i usług można dokonać jedynie, gdy te towary i usługi są wykorzystywane wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych.

Alokacja – w przypadku, gdy nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz innych czynności, a podatnik (jednostka) jest w stanie dokonać obiektywnego podziału wydatków wykazanych na fakturze zakupowej, powinien dokonać przyporządkowania wydatków wykorzystywanych wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych oraz wydatków wykorzystywanych do wykonywania innych czynności (zwolnionych z VAT lub niepodlegających VAT). Po dokonaniu takiego przyporządkowania podatnik (jednostka) może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej części.

2. Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT

Częściowe odliczenie podatku naliczonego – zgodnie z art. 90 ustawy o VAT, w odniesieniu do towarów i usług, które są wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jak i do czynności zwolnionych, podatnikowi (jednostce) przysługuje prawo do częściowego odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży (współczynnika VAT).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych, w stosunku do których podatnikowi (jednostce) przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Wartość proporcji sprzedaży (współczynnika VAT) oblicza się jako stosunek rocznego obrotu z tytułu czynności opodatkowanych do łącznej wartości obrotu z tytułu sprzedaży podlegającej opodatkowaniu VAT i zwolnionej z VAT. Obliczoną kwotę wyraża się procentowo i zaokrągla w górę do pełnej wartości procentowej (np. 75,01% zaokrągla się do 76%).

Szczegółowe przepisy regulujące sposób odliczania VAT naliczonego przy zastosowaniu proporcji sprzedaży (współczynnika VAT) w odniesieniu do towarów i usług (z wyłączeniem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych) zostały zawarte w art. 90 ust 2-10b oraz art. 91 ustawy o VAT.

Szczegółowe przepisy odliczania podatku naliczonego od towarów i usług stanowiących środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne zostały zawarte w art. 90 ust. 2-10b, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ustawy o VAT.

3. Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik

Częściowe odliczenie podatku naliczonego – od 1 stycznia 2016 r., w odniesieniu do towarów i usług które są wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu VAT, czynności zwolnionych oraz czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT podatnikowi przysługuje prawo do częściowego odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. pre-współczynnika (przepisy dotyczące współczynnika, o których mowa w pkt. 2 stosuje się odpowiednio).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych, w stosunku do których przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Wartość pre-współczynnika oblicza się aktualnie stosując regulacje wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U z 2015 r., poz. 2193). Wyciąg z przepisów ww. rozporządzenia stanowi Załącznik 1 do niniejszej procedury. Szczegółowe przepisy dotyczące odliczania VAT związanego z nabyciem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zostały zawarte w art. 90 ust. 5-10, art. 90a, art. 90b, 90c oraz art. 91 ustawy o VAT.

Pre-współczynnik powinien być stosowany niezależnie od przepisów dotyczących właściwej proporcji sprzedaży – współczynnika VAT (tj. konieczności określenia wartości sprzedaży opodatkowanej niekorzystającej ze zwolnienia z VAT w całości sprzedaży podlegającej opodatkowaniu – w tym sprzedaży zwolnionej).

Zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, jeśli podatnik (jednostka) nabywa towary i usługi związane zarówno z działalnością gospodarczą jak i innymi rodzajami działalności, a powiązanie powyższych zakupów w całości z działalnością gospodarczą nie jest możliwe, wówczas kwotę VAT naliczonego oblicza się zgodnie z tzw. „sposobem określenia proporcji”.

W odniesieniu do tak obliczonej części podatku naliczonego podatnikowi (jednostce) przysługuje pełne prawo do odliczenia (w przypadku braku występowania sprzedaży zwolnionej z VAT) lub prawo do odliczenia VAT w oparciu o współczynnik sprzedaży, o którym mowa w powyżej w pkt 2, jeśli podatnik wykonuje działalność opodatkowaną VAT i zwolnioną z VAT.

Mając na uwadze przepisy ustawy o VAT należy wskazać, iż sposób określenia proporcji musi odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności. Należy również zaznaczyć, że wskazane w rozporządzeniu sposoby obliczania pre-współczynnika nie są obligatoryjne, a stanowią jedynie przykładowe/sugerowane sposoby jego kalkulacji. Podatnicy są natomiast uprawnieni do opracowania własnej metody obliczania pre-współczynnika, która to metoda będzie najlepiej odzwierciedlała specyfikę prowadzonej działalności.

Rozporządzenie regulujące sposób obliczania wartości pre-współczynnika - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, pomimo uznania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, iż gmina i jej jednostki budżetowe to jeden podatnik VAT, JST powinny obliczać pre-współczynnik dla każdej jednostki i dla gminy z osobna.

Ponadto Minister Finansów w wyżej wspomnianym rozporządzeniu określił w przypadku m.in. JST, jaki sposób określenia proporcji mają one stosować i wskazał dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji. Należy przy tym podkreślić, iż wprowadzenie w życie przepisów Rozporządzenia nie wyłącza w niektórych sytuacjach

możliwości zastosowania przez jednostki samorządu terytorialnego innej metodologii kalkulacji pre-współczynnika niż metodologia określona w Rozporządzeniu. Zgodnie bowiem z art. 86 ust. 2h ustawy o VAT jednostki samorządu terytorialnego (podobnie jak inni podatnicy) nie mają bezwzględnego obowiązku stosowania metodologii kalkulacji wysokości pre-współczynnika określonej w przepisach Rozporządzenia, pod warunkiem, iż uznają, że przyjęta przez nie metodologia kalkulacji pre-współczynnika jest bardziej reprezentatywna niż metodologia określona w Rozporządzeniu.

Sposób kalkulacji pre-współczynnika - zgodnie z przepisami ustawy o VAT pre-współczynnik powinien być obliczany w sposób analogiczny jak w przypadku właściwego współczynnika sprzedaży, o którym mowa w art. 90 ustawy o VAT, tzn. procentowo, w stosunku rocznym, zaokrąglając w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Ponadto, dla celów wstępnej kalkulacji pre-współczynnika należy przyjąć dane za rok poprzedzający lub dane za rok poprzedzający poprzedni rok (wstępny pre-współczynnik). Oznacza to, że przykładowo, w celu bieżącego zastosowania pre-współczynnika w 2019 r. konieczna jest kalkulacja jego wartości na podstawie obrotów z 2018 r. lub 2017 r. Następnie, po zakończeniu roku konieczne będzie skalkulowanie właściwego pre-współczynnika na podstawie rzeczywistych obrotów osiągniętych w tym roku i dokonanie korekty odliczonego VAT w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, którego dotyczy korekta.

Należy zaznaczyć, że obliczając rzeczywisty pre-współczynnik podatnicy są uprawnieni do przyjęcia innego niż w przypadku wstępnej kalkulacji pre-współczynnika sposobu jego określania, w sytuacji gdyby dla potrzeb wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć dane za poprzedni rok podatkowy były niereprezentatywne.

Przepisy ustawy o VAT dotyczące pre-współczynnika mają zastosowanie do towarów i usług nabywanych od dnia 1 stycznia 2016 r. oraz do nakładów poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, do których miał zastosowanie art. 90a ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r. (zmiana w stopniu wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej).

Korekta podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika.

Korekta o której mowa w art. 90c ustawy o VAT

W odniesieniu do nabywanych towarów i usług, w stosunku do których zastosowano odliczenie prewspółczynnikiem (zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT), po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi (jednostce) przysługiwało prawo do odliczenia VAT, jest on obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy nabyciu tych towarów i usług, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego. Jednostka powinna więc skorygować wysokość odliczonego VAT dokonanej z zastosowaniem wstępnego pre-współczynnika VAT do wysokości wynikającej z wartości właściwego pre-współczynnika za dany rok.

W odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji (a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały one zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy), za wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, ww. korekty dokonuje się w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Korekta dotyczy odpowiednio jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Gdy wartość początkowa środków podlegających korekcie nie przekracza 15 000 zł, dokonuje się jednorazowej korekty po zakończeniu roku, w którym

zostały one oddane do użytkowania. W zakresie powyższych korekt stosuje się odpowiednio przepisy art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT dotyczące korekty wieloletniej.

W przypadku jednostek dokonujących ww. korekty odliczonego podatku, które obliczyły wartość prewspółczynnika na podstawie rozporządzenia w sprawie obliczania pre-współczynnika, mogą one uwzględnić dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, jeżeli przyjęły takie dane w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego.

4. Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego

Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w miesiącu, w którym łącznie zostaną spełnione dwa warunki – u sprzedawcy powstał już obowiązek podatkowy, a podatnik (jednostka) otrzymał fakturę zakupu. Jeżeli spełniony został tylko jeden z wskazanych powyżej warunków, prawo do odliczenia powstaje w miesiącu, w którym zostanie spełniony drugi warunek.

Jeśli podatnik (jednostka) nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, może dokonać takiego odliczenia w jednym z trzech następujących miesięcy (zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy jednostka nie dokonała odliczenia VAT naliczonego w miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, ani w jednym z trzech następujących miesięcy, może dokonać odliczenia VAT naliczonego nie później niż w terminie 5 lat od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia, poprzez korektę rozliczenia, w którym powstało prawo do odliczenia VAT (zgodnie z art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).

Jeżeli jednostka otrzyma fakturę korygującą, która zmniejsza kwotę VAT naliczonego wynikającego z faktury pierwotnej, jest ona zobowiązana do zmniejszenia kwoty VAT naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego warunki te zostały spełnione. W przypadku gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym warunki te zostały uzgodnione, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki te zostały spełnione.

Jednocześnie, jeżeli jednostka nie dokonała odliczenia VAT naliczonego określonego w fakturze pierwotnej, której dotyczy korekta, zmniejszenia VAT naliczonego dokonuje się w okresie, w którym jednostka dokona takiego odliczenia (jeśli takiego odliczenia jednostka nie dokonała i nie dokona, nie ma ona również obowiązku ujęcia w rozliczeniach VAT faktury korygującej zmniejszającej VAT naliczony).

5. Odliczenie podatku naliczonego – przykłady

Przykład 1 – szkoła w dniu 25 kwietnia 2017 r. nabyła materiały biurowe, dokonując w tym samym dniu zapłaty faktury VAT w kwocie 700 zł brutto (z tego VAT 130,89 zł). Szkoła wykorzystywała nabyte towary do działalności podstawowej, do prowadzenia dodatkowych zajęć przygotowujących do egzaminu, a także do sprzedaży usług kserograficznych. Pre-współczynnik dla szkoły za 2016 r. (wstępny pre-współczynnik) wynosi 5%, natomiast współczynnik VAT wynosi 50% (wstępny współczynnik). Szkoła nie jest w stanie przyporządkować nabytych towarów do poszczególnych rodzajów działalności. Szkoła otrzymała fakturę od dostawcy w dniu 5 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Najpierw kwotę VAT naliczonego należy obliczyć mnożąc kwotę podatku z faktury przez wartość prewspółczynnika ($130,89 \text{ zł} * 5\% = 6,54 \text{ zł}$). Następnie do tak obliczonej kwoty podatku naliczonego należy zastosować współczynnik VAT ($6,54 \text{ zł} * 50\% = 3,27 \text{ zł}$).

W konsekwencji szkoła jest uprawniona do dokonania odliczenia VAT naliczonego w kwocie 3,27 zł w rozliczeniu za maj, po uprzednim wykazaniu tej kwoty w ewidencji zakupów za maj. W przypadku, gdy rzeczywisty pre-współczynnik za 2017 r. lub rzeczywisty współczynnik VAT za 2017 r. wyniosą więcej lub mniej niż odpowiednio 5% i 50% szkoła będzie, co do zasady, zobowiązana (gdy wartości będą niższe niż 5% i 50%) lub uprawniona (gdy wartości będą wyższe niż 5% i 50%) do dokonania korekty odliczonego VAT naliczonego, która powinna zostać ujęta w deklaracji za styczeń 2018 r.

Przykład 2 – jednostka organizacyjna w dniu 19 kwietnia nabyła trzy zestawy komputerowe o równej wartości 5 500 zł brutto każdy (w tym VAT 1 028,46 zł) i w tym samym dniu otrzymała fakturę od sprzedawcy. Jednostka organizacyjna pierwszy zestaw komputerowy wykorzystuje wyłącznie do działalności zwolnionej z opodatkowania, drugi wyłącznie do działalności opodatkowanej, a trzeci w 40% do działalności zwolnionej z opodatkowania, a w 60% do działalności opodatkowanej (klucz alokacji czasowej – 3 dni komputer jest wykorzystywany do działalności opodatkowanej, zaś 2 dni do działalności zwolnionej).

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 1 028,46 zł z tytułu nabycia drugiego zestawu komputerowego, oraz 617,08 zł ($1 028,46 \text{ zł} * 60\%$) z tytułu nabycia trzeciego zestawu komputerowego. W konsekwencji szkoła jest uprawniona do dokonania odliczenia VAT naliczonego w kwocie 1 645,54 zł w rozliczeniu za kwiecień, po uprzednim wykazaniu tej kwoty w ewidencji zakupów za kwiecień.

Przykład 3 – jednostka organizacyjna 28 kwietnia otrzymała fakturę dokumentującą zakup narzędzi, które będą wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług najmu lokali użytkowych, na kwotę 12 300 zł brutto (w tym 2 300 zł VAT). Kontrahent dostarczył zakupione towary 5 maja. Jednostka organizacyjna opłaciła ww. fakturę w przelewem następnego dnia po dostawie.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 2 300 zł z tytułu nabycia narzędzi, które będą wykorzystywane wyłącznie do świadczenia opodatkowanych usług najmu lokali użytkowych. Pomimo otrzymania faktury w kwietniu jednostka będzie uprawniona do dokonania ww. odliczenia dopiero w rozliczeniu za maj, z uwagi na fakt, iż obowiązek podatkowy u dostawcy z tytułu ww. transakcji powstał w maju (w momencie dokonania dostawy towarów).

Przykład 4 – szkoła w dniu 4 kwietnia nabyła materiały biurowe w związku z działalnością statutową oraz świadczeniem usług kształcenia wykraczających poza działalność podstawową za kwotę 1 000 zł brutto (w tym 180,33 zł VAT). Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 11 kwietnia.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia materiałów biurowych, gdyż są one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności niepodlegającej VAT oraz zwolnionej z opodatkowania VAT.

Przykład 5 – szkoła w dniu 5 maja zakupiła artykuły spożywcze w związku z dokonywaniem sprzedaży obiadów na rzecz swoich uczniów oraz nauczycieli (sprzedaż wyłącznie na rzecz tych podmiotów), za kwotę 800 zł brutto (w tym 38,10 zł VAT). Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 6 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia artykułów spożywczych, gdyż są one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności zwolnionej z VAT.

Przykład 6 – szkoła w dniu 30 kwietnia dokonała płatności przelewem na rachunek bankowy kontrahenta kwoty 1000 zł (w tym 85,47 zł VAT) w związku z zamówieniem materiałów dydaktycznych, które będą wykorzystywane na dodatkowych, odpłatnych zajęciach prowadzonych dla uczniów szkoły. Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 4 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia materiałów dydaktycznych, gdyż będą one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności zwolnionej z opodatkowania VAT.

IX. Dokumentowanie transakcji

1. Wystawianie faktur

Fakturami VAT powinny być dokumentowane transakcje na rzecz podatników podatku VAT, podatku od wartości dodanej, innego podatku o podobnym charakterze lub osób prawnych niebędących podatnikami oraz na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych w przypadku przedstawienia przez te osoby takiego żądania. Faktura VAT powinna obowiązkowo zawierać następujące elementy:

- datę wystawienia;
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku;
- numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi;
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- stawkę podatku;
- sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- kwotę należności ogółem;
- w przypadku transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia wyraz „odwrotne obciążenie”;
- w przypadku transakcji objętych mechanizmem podzielonej płatności wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”;

Dodatkowo, w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z opodatkowania prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać:

- przepis ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy o VAT, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,

- przepis dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- inną podstawę prawną wskazującą na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia.

2. Faktury korygujące

2.1. Obowiązek wystawienia faktury korygującej

W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

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

należy wystawiać fakturę korygującą.

2.2. Elementy faktury korygującej

Faktura korygująca powinna zawierać:

- wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA",
- numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę; imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy; numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku; numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi; datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury),
 - nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
 - przyczynę korekty,
 - jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej,
 - w przypadkach innych niż wskazane w pkt powyżej - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka.

2.3. Moment uwzględnienia faktury korygującej w rozliczeniach VAT

A. Faktura korygująca wpływa na zmniejszenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego (tzw. faktura korygująca „in minus”)

1) Warunki oraz moment obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, obniżenia dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik (jednostka) wystawił fakturę korygującą, **pod warunkiem łącznego spełnienia we wskazanym okresie rozliczeniowym czterech warunków:**

1. **Uzgodnienia z kontrahentem warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego dla dostarczanych towarów / świadczonych usług;**
2. **Spełnienia uzgodnionych warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego** przez które rozumie się wystąpienie zdarzenia warunkującego obniżenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego. Możliwe jest przy tym, aby tego rodzaju zdarzenie wystąpiło jako następstwo uzgodnienia warunków (np. udzielenie rabatu) lub też w sposób poprzedzający uzgodnienie warunków (np. pomyłka w cenie);
3. **Posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz dokumentacji potwierdzającej spełnienie tych warunków** – co do zasady są to dwa odrębne dokumenty, przy czym dopuszczalnym jest aby zarówno uzgodnienie warunków jak i potwierdzenie ich spełnienia wynikało z jednego dokumentu (np. aneksu zmniejszającego wysokość wynagrodzenia z tytułu wykonania przyłącza do sieci kanalizacyjnej) – *zobacz Przykład 1 poniżej;*
4. **Wystawienia faktury korygującej zgodnej z posiadaną dokumentacją**, tj. faktury korygującej, której treść wynika z posiadanej dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy o podatku i/lub podatku należnego.

W przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik (jednostka) nie wypełnił wszystkich ww. warunków, w tym w szczególności nie posiada dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy o podatku i/lub podatku należnego, obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik (jednostka) te warunki wypełnił.

2) Pojęcie dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz dokumentacji potwierdzającej spełnienie tych warunków oraz zasady jej archiwizacji

W przepisach ustawy o VAT nie występuje definicja legalna pojęcia dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, która mogłaby być stosowana bezpośrednio na potrzeby interpretacji przepisów dotyczących faktur korygujących „in minus”. W związku z powyższym, przez dokumentację potwierdzającą uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, zgodnie z objaśnieniami podatkowymi Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2021 r.², należy rozumieć w szczególności:

- Korespondencję mailową;
- Potwierdzenie dokonania zwrotu zapłaty dla nabywcy lub kompensaty skorygowanej wartości transakcji;
- Porozumienie lub umowę z kontrahentem, pod warunkiem, iż w treści tych dokumentów zostały określone warunki obniżenia wynagrodzenia, w tym aneksy do wymienionych dokumentów;

² Objasnienia podatkowe z dnia 23 kwietnia 2021 r. w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT” oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT wprowadzonych ustawą z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419).

- Inne dokumenty handlowe stosowane powszechnie w obrocie handlowym, określające warunki obniżenia wynagrodzenia, np. pismo przewodnie.

Wskazany powyżej katalog ma charakter otwarty, co oznacza, iż dopuszczalne jest skorzystanie również z innych form dokumentacji uzgodnienia i spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego. W przypadku zamiaru skorzystania z innych form dokumentacji, zamiar taki należy skonsultować ze Skarbnikiem Gminy.

UWAGA! Na potrzeby stosowania niniejszej procedury ustala się, iż uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, nie jest dopuszczalne w drodze ustaleń ustnych, również w przypadkach, gdy ww. ustalenia zostaną potwierdzone w formie notatki służbowej.

Dokumentacje, potwierdzającą uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, należy archiwizować zgodnie z zasadami określonymi w Procedurze Obiegu Dokumentów Gminy Działdowo.

3) *Formy dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz dokumentacji potwierdzającej spełnienie tych warunków*

- a) Dokumentacja potwierdzająca uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz dokumentacja potwierdzająca spełnienie warunków uzgodnionych z kontrahentem, jako jeden dokument.

Na potrzeby niniejszej procedury dopuszcza się, aby potwierdzenie zarówno uzgodnienia jak i spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, wynikało z jednego dokumentu. Wskazuje się przy tym, iż analogiczne sytuacje, mogą wystąpić również w ramach współpracy z kontrahentami Gminy, z uwagi na co nie należy ich traktować jako niezgodne z przepisami, pod warunkiem, że z ich treści wynika jednocześnie zarówno uzgodnienie jak i spełnienie ww. warunków.

Dokumenty potwierdzające jednocześnie uzgodnienie jak i spełnienie ww. warunków, mogą stanowić przykładowo - potwierdzenie zwrotu środków na rzecz kontrahenta lub aneks do umowy zmniejszający wysokość należnego wynagrodzenia, o ile pomiędzy stronami przed sporządzeniem ww. dokumentów nie występowała jakakolwiek dokumentacja regulująca warunki współpracy lub też z treści tej dokumentacji nie wynikało uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego.

Przykład 1:

Dnia 20 kwietnia 2021 r. Gmina zawarła z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej umowę na wykonanie przyłączenia należącego do tej osoby budynku mieszkalnego do gminnej sieci kanalizacyjnej. Na mocy zawartej umowy, osoba fizyczna zobowiązała się do wpłaty na rzecz Gminy wynagrodzenia w wysokości 1 435,18 zł netto + 114,81 zł VAT. Umowa nie przewidywała zdarzeń warunkujących obniżenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego.

W następstwie zawartej umowy, osoba fizyczna dokonała wpłaty przewidzianego umową wynagrodzenia na rachunek Gminy, która otrzymaną wpłatę udokumentowała fakturą VAT. Jednocześnie, po wykonaniu przyłącza Gmina określiła, iż rzeczywiste koszty wykonania ww. usługi wyniosły 1 200 zł netto + 96 zł VAT, tj. mniej niż wynikało z treści umowy zawartej z osobą fizyczną.

W związku z powyższym Gmina dnia 30 kwietnia 2021 r. zawarła z osobą fizyczną aneks do pierwotnie zawartej umowy, w którym zmniejszona została wysokość należnego jej wynagrodzenia z tytułu przyłączenia osoby fizycznej do gminnej sieci kanalizacyjnej, do wartości 1 200 zł netto + 96 zł VAT.

Dnia 5 maja 2021 r. Gmina wystawiła na rzecz osoby fizycznej fakturę korygującą zmniejszającą wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Spełnienie warunków oraz moment uwzględnienia faktury korygującej w rozliczeniach

Mając na uwadze, iż aneks, w którym Gmina dokonała obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego:

- zapewnia, iż osoba fizyczna posiada wiedzę, że doszło do zmiany warunków transakcji (**element uzgodnienia**) – poprzez złożenie przez tą osobą podpisu, oraz
- zapewnia, że miało miejsce zdarzenie warunkujące obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego (**element spełnienia**) – w treści aneksu zmniejszono wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego,

należy uznać, iż stanowi on dokumentację potwierdzającą jednocześnie uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Jednocześnie mając na uwadze, iż:

- Uzgodnienie i spełnienie warunków oraz sporządzenie dokumentacji to potwierdzającej miało miejsce 30 kwietnia 2021 r.;
- Wystawienie faktury korygującej miało miejsce 5 maja 2021 r.

obowiązek ujęcia przedmiotowej faktury korygującej będzie miał miejsce w rozliczeniu za maj 2021 r.

- b) Dokumentacja potwierdzająca uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz dokumentacja potwierdzająca spełnienie warunków uzgodnionych z kontrahentem, jako odrębne dokumenty

Dopuszczona powyżej możliwość potwierdzenia zarówno uzgodnienia jak i spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego w ramach jednego dokumentu **wykluczona jest**, w szczególności w następujących sytuacjach:

- kiedy potwierdzenie uzgodnienia warunków ma miejsce już w momencie nawiązywania współpracy z kontrahentem – np. w zawartej z kontrahentem umowie;
- kiedy okoliczności albo wola stron uzasadniają sporządzenie odrębnego dokumentu potwierdzającego uzgodnienie warunków oraz odrębnego dokumentu potwierdzającego ich spełnienie.

W takich sytuacjach wystąpi zatem konieczność posiadania przez podatnika (jednostkę) odrębnej dokumentacji potwierdzającej spełnienie tych warunków poza dokumentacją, która potwierdza ich uzgodnienie przez strony.

Przykład 2:

Dnia 5 lutego 2020 r. Gmina zawarła z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej umowę, której przedmiotem było świadczenie przez Gminę na rzecz osoby fizycznej usługi termomodernizacji należącego do tej osoby budynku mieszkalnego poprzez montaż na dachu budynku kolektorów słonecznych.

Na mocy zawartej umowy, osoba fizyczna zobowiązała się do wpłaty na rzecz Gminy wynagrodzenia w wysokości 6 000 zł netto + 480 zł VAT. Jednocześnie w treści zawartej umowy, umieszczony został zapis, zgodnie z którym, jeżeli z przyczyn technicznych stwierdzonych przez wykonawcę kolektorów słonecznych oraz inspektora nadzoru nie będzie możliwości wykonania instalacji na dachu ww. budynku, Gmina odstąpi od umowy, a wynagrodzenie wpłacone przez osobę fizyczną zostanie jej zwrócone w pełnej wysokości.

W następstwie zawartej umowy, osoba fizyczna dokonała wpłaty przewidzianego umową wynagrodzenia na rachunek Gminy, która otrzymaną wpłatę udokumentowała fakturą VAT.

W wyniku wizji lokalnej przeprowadzonej 10 kwietnia 2020 r., stwierdzono, iż należący do osoby fizycznej budynek mieszkalny nie spełnia wymagań technicznych koniecznych dla zamontowania na jego połąci dachowej kolektorów słonecznych. Z przeprowadzonej wizji lokalnej sporządzono protokół podpisany przez osobę fizyczną oraz reprezentantów Gminy.

W związku z brakiem technicznej możliwości realizacji przez Gminę usługi termomodernizacji na rzecz osoby fizycznej, dnia 12 kwietnia 2020 r. Gmina odstąpiła od zawartej z osobą fizyczną umowy, składając stosowne oświadczenie woli, którego otrzymanie osoba fizyczna potwierdziła własnoręcznym podpisem.

Gmina dokonała następnie zwrotu środków na rzecz osoby fizycznej, na potwierdzenie czego dołączyła do posiadanej dokumentacji potwierdzenie dokonania zwrotu środków. Jednocześnie dnia 21 kwietnia 2020 r. Gmina wystawiła na rzecz osoby fizycznej fakturę korygującą (zmniejszającą do zera) wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Spełnienie warunków oraz moment uwzględnienia faktury korygującej w rozliczeniach:

Mając na uwadze, iż zawarta z osobą fizyczną umowa na świadczenie usług termomodernizacji już w momencie jej zawarcia:

- przewidywała zdarzenie warunkujące zwrot wynagrodzenia na rzecz osoby fizycznej – odstąpienie od umowy przez Gminę, oraz
- określała parametry warunkujące wystąpienie tego zdarzenia – brak spełnienia przez budynek warunków technicznych do montażu na jego dachu kolektorów słonecznych,

należy uznać, iż umowa ta stanowi dokumentację potwierdzającą uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, do którego doszło w momencie podpisania umowy.

W niniejszym przypadku obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego zostało powiązane ze zdarzeniem w postaci odstąpienia przez Gminę od umowy, w związku ze stwierdzeniem braku możliwości wykonania instalacji na połaci budynku mieszkalnego osoby fizycznej, z przyczyn technicznych. Takie zdarzenie miało miejsce dnia 12 kwietnia 2020 r. Powyższe oznacza zatem, iż dnia 12 kwietnia 2020 r. doszło do spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Zatem potwierdzenie spełnienia ww. warunków w tej sytuacji stanowi oświadczenie woli złożone przez Gminę osobie fizycznej, w związku z odstąpieniem przez Gminę od umowy. W konsekwencji złożone przez Gminę oświadczenie woli (dodatkowo uzupełnione przez potwierdzenie zwrotu środków na rzecz osoby fizycznej) stanowi dokumentację potwierdzającą spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Mając na uwadze, iż:

- Uzgodnienie warunków oraz sporządzenie dokumentacji to potwierdzającej miało miejsce 5 lutego 2020 r.;
- Spełnienie warunków oraz sporządzenie dokumentacji to potwierdzającej miało miejsce 12 kwietnia 2020 r. (dodatkowo uzupełnionej potwierdzeniem zwrotu środków);
- Wystawienie faktury korygującej miało miejsce 21 kwietnia 2020 r.

obowiązek ujęcia przedmiotowej faktury korygującej będzie miał miejsce w rozliczeniu za kwiecień 2020 r.

4) *Spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego w sposób dorozumiany*

Poza klasycznymi przypadkami, kiedy spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego stwierdzone jest w posiadanej przez podatników dokumentacji handlowej (np. aneksie), w relacji z kontrahentami mogą wystąpić również sytuacje, w których spełnienie ww. warunków będzie miało charakter dorozumiany. Przez spełnienie warunków w sposób dorozumiany należy rozumieć zdarzenie, które przy uwzględnieniu okoliczności towarzyszących danej transakcji będą pozwalały na jednoznaczną ocenę, iż warunki obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego zostały spełnione.

Na potrzeby stosowania niniejszej procedury, do zdarzeń tych zalicza się, w szczególności:

- Pomyłkę w cenie lub ilości dostarczanych towarów / świadczonych usług, względem warunków uzgodnionych z kontrahentem np. w umowie;
- Pomyłkę w stawce VAT;
- Skierowanie przez Gminę do kontrahenta pisma, informującego o zwolnieniu z czynszu za dany okres, który został już przez kontrahenta zapłacony.

W przypadkach, w których spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego ma charakter dorozumiany, nie występuje obowiązek posiadania dokumentacji stwierdzającej spełnienie tych warunków.

Przykład 3:

Gmina świadczy na rzecz lokalnego przedsiębiorcy usługę dzierżawy należącej do Gminy działki gruntu. Podstawę świadczenia ww. usługi stanowi umowa dzierżawy z dnia 30 lipca 2020 r., w której określono miesięczne wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług dzierżawy w wysokości 1000 zł netto + 230 zł VAT. Wykonywaną usługę Gmina dokumentuje wystawianymi comiesięcznie fakturami VAT. Umowa nie przewiduje przy tym zdarzeń warunkujących obniżenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego.

Dnia 15 marca 2021 r. Gmina wystawiła na rzecz przedsiębiorcy fakturę VAT obejmującą rozliczenie za luty 2021 r., w której na skutek pomyłki cena wykonanej w lutym 2021 r. usługi dzierżawy została określona na kwotę 1 200 zł netto + 276 zł, tj. w wysokości wyższej niż wynikało z treści umowy.

Dnia 25 marca 2021 r. Gmina skierowała do kontrahenta wiadomość mailową, w której wskazując na omyłkę rachunkową przedstawiła warunki obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz prośbę o akceptację przedstawionych tam warunków. Dnia 26 marca 2021 r. Gmina otrzymała wiadomość zwrotną od kontrahenta potwierdzającą zapoznanie się przez niego z wysłaną przez Gminę wiadomością mailową oraz akceptującą jej treść.

Dnia 28 marca 2021 r. Gmina wystawiła na rzecz kontrahenta fakturę korygującą zmniejszającą wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Spełnienie warunków oraz moment uwzględnienia faktury korygującej w rozliczeniach

W zaistniałej sytuacji, biorąc pod uwagę, iż przyczyną obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego jest pomyłka w cenie, wskazać należy, iż koniecznym jest odrębne (poza umowne) uzgodnienie z kontrahentem warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego. Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście brak uregulowania w umowie z kontrahentem zdarzeń warunkujących obniżenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego.

W tym zakresie to skierowana przez Gminę do kontrahenta korespondencja mailowa umożliwiła kontrahentowi zapoznanie się z warunkami obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz ich akceptację. Tym samym, uznać należy, iż przedmiotowa korespondencja stanowi dokumentację potwierdzającą uzgodnienie z kontrahentem warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego, do którego doszło w momencie akceptacji tych warunków przez kontrahenta.

Ponadto, skoro przyczyną wystawienia faktury korygującej, a więc obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego, jest w tym przypadku pomyłka w cenie, przyjąć należy, że podstawa do skorygowania pierwotnie wystawionej przez Gminę faktury wystąpiła już z momentem jej wystawienia, a w konsekwencji, iż okoliczność ta uzasadnia jednoznaczną (dorozumianą) ocenę, iż warunki obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego zostały spełnione.

Mając na uwadze, iż:

- Uzgodnienie warunków oraz sporządzenie dokumentacji to potwierdzającej miało miejsce 26 marca 2021 r.;
- spełnienie warunków (w sposób dorozumiany) miało miejsce 15 marca 2021 r.;

- Wystawienie faktury korygującej miało miejsce 28 marca 2021 r.

obowiązek ujęcia przedmiotowej faktury korygującej będzie miał miejsce w rozliczeniu za marzec 2021 r.

5) *Uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego w przypadkach utrudnionej komunikacji lub obiektywnego braku możliwości porozumienia się z kontrahentem*

UWAGA! W wyjątkowych przypadkach, w których pomiędzy Gminą a kontrahentem przed wystawieniem faktury korygującej nie miało miejsca uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego oraz z uwagi na utrudnioną komunikację lub obiektywny brak możliwości porozumienia się nie jest możliwe uzgodnienie ww. warunków poprzez sporządzenie i wymianę dokumentacji w dowolnej z wymienionych powyżej form, dopuszcza się, aby potwierdzeniem uzgodnienia ww. warunków była wystawiona faktura korygująca, wraz z:

- Potwierdzeniem otrzymania faktury korygującej w dowolnej formie np. potwierdzeniem odbioru, albo
- Pismem zawierającym klauzulę informującą o czasie przedstawienia zastrzeżeń co do warunków uzgodnienia proponowanych w wystawionej i załączonej do tego pisma fakturze korygującej łącznie z potwierdzeniem odbioru przedmiotowego pisma w dowolnej formie np. potwierdzenie odbioru, albo
- Korespondencją mailową zawierającą klauzulę informującą o czasie przedstawienia zastrzeżeń co do warunków uzgodnienia proponowanych w wystawionej i załączonej do tej korespondencji fakturze korygującej łącznie z potwierdzeniem otrzymania wiadomości przez kontrahenta,

przy czym, w przypadkach utrudnionej komunikacji z kontrahentem, konieczne jest aby przesłanie faktury korygującej było dodatkowo poprzedzone pismem:

- informującym kontrahenta o zamiarze wystawienia faktury korygującej,
- informującym, iż wystawiona faktura korygująca będzie przedstawiała warunki obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego,
- zawierającym klauzulę informującą kontrahenta o czasie przedstawienia zastrzeżeń co do formy przedstawienia ww. warunków.

Zarówno w przypadku utrudnionej komunikacji z kontrahentem, jak również w przypadku braku obiektywnej możliwości porozumienia się z kontrahentem, po wykonaniu ww. czynności pracownik odpowiedzialny za wystawianie faktur w danej jednostce, powinien skierować do kontrahenta wiadomość mailową, w której pomimo upływu terminu na zgłoszenie zastrzeżeń, podejmie próbę upewnienia się, że kontrahent miał możliwość zapoznania się z przesłanymi mu dokumentami i je akceptuje.

Obowiązek posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie oraz dokumentacji potwierdzającej spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, nie dotyczy towarów i usług, o których mowa w art. 29a ust. 15 ustawy o VAT, w tym, w szczególności usług dostawy wody, odbioru ścieków, odbioru odpadów, sprzedaży (refakturowania) energii elektrycznej, ciepłej, gazu przewodowego i usług telekomunikacyjnych. W takim przypadku fakturę korygującą ujmuje się w okresie rozliczeniowym, w którym została ona wystawiona.

B. Faktura korygująca wpływa na zwiększenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego (tzw. faktura korygująca „in plus”)

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zwiększenie podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego, fakturę korygującą ujmuje się w rozliczeniu za okres, w którym wystąpiła przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego.

Należy mieć przy tym na uwadze, iż przyczyny zwiększenia podstawy opodatkowania i/lub podatku należnego uzależnione są każdorazowo od okoliczności faktycznych towarzyszące danej transakcji, z uwagi na co nie jest możliwe określenie ich zamkniętego katalogu. Jednocześnie można przy tym wskazać przykładowo na okoliczności takiej jak: pomyłka w cenie, pomyłka w stawce podatku, podwyższenie ceny wskutek utraty prawa do bonifikaty oraz zawarcie aneksu do umowy zwiększającego wysokość należnego wynagrodzenia)

Zwraca się przy tym uwagę, iż przyczyny te mogą występować:

- Już w momencie wystawienia faktury pierwotnej – np. pomyłka w cenie lub stawce podatku, lub
- Dopiero po wystawieniu faktury pierwotnej – np. utraty prawa do bonifikaty / zawarcie aneksu do umowy zwiększającego wysokość należnego wynagrodzenia.

UWAGA! Gmina dla faktur korygujących stosuje oznaczenia przewidziane dla pliku JPK_V7M, o których mowa w rozdziale X pkt 1-3 poniżej, także w sytuacji, gdy faktura pierwotna została rozliczona przed 1 października 2020 r. (data wejścia w życie przepisów dotyczących JPK_V7M), w konsekwencji czego nie podlegała obowiązkowi stosowania tych oznaczeń.

3. Noty korygujące

Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie:

- miary i ilości (liczby) dostarczonych towarów lub zakresu wykonanych usług;
- ceny jednostkowej towaru lub usługi bez kwoty podatku (ceny jednostkowej netto);
- kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- wartości dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- stawki VAT;
- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- kwoty należności ogółem.

może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.

Należy wskazać, iż nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury i powinna zawierać:

- wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”;
- numer kolejny i datę jej wystawienia;
- nazwę sprzedawcy i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego sprzedawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT;
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca (datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury),
- wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących

Podmioty dokonujące sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązane prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Podmioty prowadzące ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązane:

- wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny lub fakturę z każdej sprzedaży:
 - a) w postaci papierowej lub
 - b) za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przesyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony;
- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- poddawać kasy rejestrujące we właściwych terminach przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących;
- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112 ustawy o VAT, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.);
- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży (z pewnymi wyjątkami);
- dokonywać wydruku wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących dokumentów, z wyjątkiem dokumentów w postaci elektronicznej, o których mowa powyżej;
- prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej;
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;
- w przypadku kas online, zapewnić połączenie telekomunikacyjne umożliwiające przesyłanie w sposób bezpośredni, ciągły i zautomatyzowany danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie połączenia:
 - a) czasowo - podatek jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn;
 - b) trwale - podatek jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych;
- zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

Należy wskazać, że liczna grupa transakcji podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowy wykaz takich transakcji zawiera załącznik do rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji.

Podstawa prawna zastosowania zwolnienia z ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dla poszczególnych rodzajów transakcji (w przypadku możliwości skorzystania z takich zwolnienia) była wskazywana w poszczególnych rozdziałach niniejszej procedury, w tym w rozdziale VII.

Ponadto należy zauważyć, iż zgodnie z treścią Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do:

- dnia 31 grudnia 2020 r. m.in. do świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,
- do dnia 30 czerwca 2021 r. m.in. do świadczenia usług związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu.

X. Oznaczenia transakcji występujących w Gminie na potrzeby raportowania JPK_V7M

Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy o VAT począwszy od rozliczenia za październik 2020 r. Gmina dla celów raportowania VAT składa jeden dokument (JPK_V7M) składający się z części ewidencyjnej (odpowiadającej dotychczasowemu plikowi JPK_VAT – ewidencja sprzedaży oraz zakupu) oraz części deklaracyjnej odzwierciedlającej dane z deklaracji VAT-7. Plik JPK_V7M obejmuje swym zakresem również treść składanych do tej pory odrębnie od deklaracji załączników i wniosków (m.in. VAT-ZZ, VAT-ZD, VAT-ZT).

Zakres danych transakcyjnych, które Gmina obowiązana jest wykazywać w składanym pliku JPK_V7M określa Rozporządzenie w sprawie ewidencji. W szczególności, zgodnie z ww. rozporządzeniem Gmina zobowiązana jest stosować szereg oznaczeń, mających postać numeryczną lub literową, które należy nadawać transakcjom określonej kategorii.

Niniejsza procedura zawiera wyjaśnienia w zakresie właściwych oznaczeń transakcji na potrzeby raportowania za pomocą pliku JPK_V7M.

1. Oznaczenia grup towarów i usług (GTU) – transakcje sprzedażowe

1.1. Wyjaśnienia oznaczeń GTU

W odniesieniu do transakcji sprzedażowych (dostawy towarów i świadczenia usług), których przedmiot określa tabela zamieszczona poniżej (opis pola), Gmina stosuje oznaczenia, które mają postać skrótów GTU wraz z dwucyfrowym numerem od 01 do 13.

Poniższa tabela skrótowo określa przedmiot transakcji podlegający oznaczeniu. Szczegółowy opis w tym zakresie wynika z Rozporządzenia w sprawie ewidencji.

Nazwa pola	Opis pola
GTU_01	Dostawa napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, piwa oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (CN od 2203 do 2208).
GTU_02	Dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy, czyli przede wszystkim benzyny, olejów napędowych, paliw oraz określonego rodzaju oleju opałowego.
GTU_03	Dostawa olejów opałowych innych niż wymienione w grupowaniu GTU_02, olejów smarowych oraz pozostałych olejów o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99, olejów smarowych o kodzie CN 2710 20 90 oraz preparatów smarowych objętych pozycją CN 3403 z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją.
GTU_04	Dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich , w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
GTU_05	Dostawa odpadów - wraki pojazdów, szkło, papier, guma, odpady niebezpieczne, akumulatory i baterie, surowce wtórne

GTU_06	Dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich - komputery stacjonarne i laptopy, jednostki pamięci (dyski do komputerów), telefony komórkowe i smartfony, konsole do gier, aparaty fotograficzne i kserokopiarki
GTU_07	Dostawa pojazdów oraz części o kodach CN 8701 – 8708
GTU_08	Dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych (wyroby stalowe, złoto, srebro, aluminium, platyna) – wyłącznie określonych w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12-25, 33-40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy
GTU_09	Dostawa leków oraz wyrobów medycznych – produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych wyłącznie objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne. Wykaz tych towarów publikowany jest w formie corocznego obwieszczenia
GTU_10	Dostawa budynków, budowli i gruntów oraz ich części i udziałów w prawie własności, w tym również zbycie praw, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy.
GTU_11	Świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych , o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych
GTU_12	Świadczenie usług o charakterze niematerialnym – wyłącznie: doradczych, w tym doradztwa prawnego i podatkowego oraz doradztwa związanego z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1, 69.20.2), prawnych (PKWiU 69.1), zarządczych (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), firm centralnych (PKWiU 70.1), marketingowych lub reklamowych (PKWiU 73.1), badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72) oraz w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5).
GTU_13	Świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej – (PKWiU 49.4, 52.1).

1.2. Sytuacje szczególne:

a) Przypadki braku obowiązku stosowania kodów GTU

Gmina nie stosuje oznaczeń GTU, jeżeli transakcja dotyczy:

- korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego w związku ze skorzystaniem z ulgi na złe długi,
- transakcji udokumentowanych zbiorczymi informacjami o sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej (np. raportem dobowym),
- transakcji udokumentowanych zbiorczymi informacjami o wykonanej dostawie/świadczeniu usług nieudokumentowanych fakturami, dla których nie występuje obowiązek ewidencji na kasie fiskalnej (np. nieodpłatnym przekazaniu towarów – nawet w przypadku, gdy jest to pojedyncza transakcja w danym okresie rozliczeniowym),

- transakcji udokumentowanych dokumentem wewnętrznym zawierającym informację o wykonanej dostawie/świadczeniu usług nieudokumentowanych fakturami, dla których nie występuje obowiązek ewidencji na kasie fiskalnej,
- zakupu skutkującego pojawieniem się VAT należnego (np. wewnątrzspółnotowe nabycie towaru, import towarów lub usług).

b) Refakturowanie

Gmina stosuje oznaczenia wskazane w tabeli z pkt 1.1. powyżej także w przypadku, gdy dokonuje refakturowania usług i towarów objętych klasyfikacją GTU.

c) Oznaczenia GTU a ilość pozycji na fakturze

Co do zasady, ilość pozycji wyodrębnionych na fakturze nie ma wpływu na wybór oznaczeń GTU, które każdorazowo Gmina dopasowuje do przedmiotu transakcji. Tym samym:

- w przypadku, gdy faktura zawiera kilka pozycji, z których każda dotyczy dostawy towarów / świadczenia usług z innej kategorii GTU, Gmina stosuje kilka oznaczeń GTU (przykładowo, jeśli faktura dotyczy sprzedaży paliwa i oleju opałowego ujętych w dwóch różnych pozycjach, Gmina stosuje do całej faktury oznaczenia GTU_02 i GTU_03).
- w przypadku, gdy towary / usługi podlegające różnym grupowaniom GTU ujęto w ramach jednej pozycji na fakturze, Gmina również stosuje kilka oznaczeń GTU (przykładowo, gdy w jednej pozycji ujęto sprzedaż paliwa i oleju opałowego, Gmina stosuje do całej faktury oznaczenia GTU_02 i GTU_03),
- w przypadku, gdy faktura ma kilka pozycji, z czego tylko niektóre dotyczą grup towarów / usług objętych oznaczeniami GTU, stosowne oznaczenia stosuje się w odniesieniu do całej faktury, a nie do poszczególnych jej pozycji (przykładowo, gdy w jednej pozycji ujęto sprzedaż nieruchomości, a w dwóch kolejnych sprzedaż materiałów budowlanych, oznaczenie GTU_10 stosuje się w odniesieniu do całej faktury).

d) Świadczenia kompleksowe

W przypadku, gdy faktura dokumentuje świadczenie kompleksowe (świadczenie na które składa się dwa lub więcej elementów, z których jeden ma charakter zasadniczy a pozostałe stanowią świadczenia uboczne i są niezbędne dla jego wykonania), weryfikację konieczności stosowania kodu GTU Gmina dokonuje w zależności od charakteru świadczenia zasadniczego:

- jeśli świadczenie zasadnicze jest dostawą towarów / świadczeniem usług z tabeli z pkt 3.1. należy zastosować odpowiedni kod GTU;
- jeśli dostawa towarów / świadczenie usług z tabeli z pkt 3.1. stanowią tylko świadczenia uboczne, Gmina nie stosuje kodu GTU.

2. Oznaczenia typów dokumentów – transakcje sprzedażowe i zakupowe

2.4. Transakcje sprzedażowe

a) *Sprzedaż za pomocą kas rejestrujących (oznaczenie RO)*

Gmina stosuje oznaczenie RO w odniesieniu do dokumentów zbiorczych wewnętrznych dokumentujących sprzedaż z kas rejestrujących. W praktyce oznaczenia RO stosują jedynie te jednostki, które posługują się kasami fiskalnymi, w zakresie transakcji dokumentowanych za pomocą raportów dobowych / miesięcznych z ww. kas.

Uwaga! W przypadku, w którym paragon uznany za fakturę uproszczoną został przez jednostkę uwzględniony w raporcie dobowym / raporcie miesięcznym dokumentującym obrót z kasy fiskalnej, taka faktura nie podlega dodatkowemu wykazaniu w ewidencji jako odrębna pozycja.

b) *Dokumenty wewnętrzne (oznaczenie WEW)*

Gmina stosuje oznaczenie WEW w odniesieniu do dokumentów wewnętrznych, takich jak np. dokumenty PK lub noty księgowo. Oznaczenia WEW są właściwe m.in. dla dokumentów sporządzanych dla celów wykazania po stronie podatku VAT należnego od otrzymanej dotacji, nieodpłatnego wydania towarów / świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu VAT, podlegającej opodatkowaniu sprzedaży na rzecz osób fizycznych zwolnionej z obowiązku rejestracji na kasie fiskalnej i nieudokumentowanej fakturą.

Uwaga! Oznaczeń WEW nie stosuje się do:

- *not księgowych wystawianych pomiędzy jednostkami Gminy (np. w zakresie dokumentacji zdarzenia realizowanego pomiędzy Urzędem Gminy a szkołą), gdyż transakcje te w ogóle nie podlegają opodatkowaniu VAT i nie powinny być wykazywane w pliku JPK_V7M.*
- *korekt wynikających ze skorzystania z tzw. ulgi na złe długi (w takim przypadku należy odnosić się do poszczególnych faktur).*

c) *Faktury do paragonu (oznaczenie FP)*

Gmina stosuje oznaczenie FP w odniesieniu do transakcji, które pierwotnie zarejestrowano na kasie fiskalnej, a następnie wystawiono w odniesieniu do nich fakturę (tzw. fakturę do paragonu).

Faktury wystawiane do paragonu Gmina ujmuje w ewidencji w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione, natomiast nie zwiększają one wartości sprzedaży oraz podatku należnego za ten okres (z uwagi na to, że została ona ujęta w raporcie dobowym oraz miesięcznym w okresie rozliczeniowym, w którym co do zasady powstał obowiązek podatkowy). Dotyczy to również sytuacji, gdy nabywcą jest podatnik w rozumieniu ustawy o VAT.

Uwaga! Oznaczenia FP nie stosuje się do faktur wystawianych przez Gminę do transakcji, które pierwotnie zostały udokumentowane w sposób inny niż przy pomocy kasy fiskalnej (np. przy pomocy dokumentu wewnętrznego).

d) *Pozostałe przypadki (brak oznaczeń)*

W odniesieniu do transakcji udokumentowanych w inny sposób (w szczególności „zwykłymi” fakturami) Gmina nie stosuje żadnych oznaczeń typów dokumentów.

2.5. Transakcje zakupowe

W przypadku takich transakcji, Gmina stosuje następujące oznaczenia:

a) *Nabycia od małych podatników (oznaczenie MK)*

Gmina stosuje oznaczenie MK do faktur wystawionych przez podatnika, który wybrał kasową metodę rozliczeń (tzw. małego podatnika). Co do zasady, faktury takie powinny zawierać adnotację „*metoda kasowa*”.

b) *Nabycia od rolników ryczałtowych (oznaczenie RR)*

Gmina stosuje oznaczenie VAT_RR do faktur wystawionych na zasadach określonych w art. 116 ustawy o VAT, tj. wystawionych przez Gminę i dokumentujących nabycie produktów rolnych dokonane od rolnika ryczałtowego.

c) *Dokumenty wewnętrzne (oznaczenie WEW)*

Gmina stosuje oznaczenie WEW do dokumentów wewnętrznych wykazywanych po stronie VAT naliczonego. W praktyce, oznaczenie WEW znajduje zastosowanie do dokumentów dotyczących korekt rocznych / wieloletnich sporządzanych przez poszczególne jednostki organizacyjne Gminy.

d) *Pozostałe przypadki (brak oznaczeń)*

W odniesieniu do:

- transakcji udokumentowanych w inny sposób (w szczególności „zwykłymi” fakturami),
- transakcji, w ramach których nie odlicza się VAT oraz które jednocześnie nie są ujmowane w ewidencji VAT (choćby były udokumentowane w sposób odpowiadający oznaczeniom opisanym powyżej),

- Gmina nie stosuje żadnych oznaczeń typów dokumentów.

3. Oznaczenia procedur podatkowych – transakcje sprzedażowe i zakupowe

3.1. Transakcje sprzedażowe

Gmina nie stosuje oznaczeń procedur podatkowych dla transakcji udokumentowanych zbiorczymi informacjami o sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej (np. raportem dobowym).

a) *Powiązania z innymi podmiotami (oznaczenie TP)*

UWAGA! Zgodnie z § 10 ust. 4b rozporządzenia w sprawie ewidencji oznaczenia „**TP**” nie stosuje się w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym

dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami.

b) Sprzedaż opodatkowana na zasadzie marży (oznaczenia MR_T, MR_UZ)

Jeżeli transakcja dotyczy sprzedaży opodatkowanej na zasadach marży, Gmina stosuje oznaczenia:

- **MR_T** - usługi turystyki

Przedmiotowe oznaczenie stosuje się w przypadku świadczenia usług turystyki. Zasadniczo dotyczy to transakcji, w których Gmina poniosła koszty z tytułu nabycia towarów i usług dla bezpośredniej korzyści szeroko rozumianego turysty, takie jak np. transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie, a następnie sprzedaje je z marżą.

- **MR_UZ** - sprzedaż towarów używanych

Przedmiotowe oznaczenie stosuje się w przypadku sprzedaży towarów używanych. Na potrzeby procedury marży, jako towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie, antyki oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne. Procedura marży znajduje zastosowanie w przypadku, gdy Gmina wcześniej zakupiła dany towar celem jego odsprzedaży od podmiotów wymienionych w art. 120 ust. 10 ustawy o VAT.

UWAGA! Zasadniczo oznaczenie MR_UZ nie znajdzie zastosowania, gdy sprzedawany jest towar używany uprzednio w ramach działalności Gminy.

3.2. Transakcje zakupowe

W odniesieniu do transakcji zakupowych, Gmina co do zasady nie jest zobowiązana do stosowania oznaczeń procedur podatkowych.

4. Oznaczenia w przypadku faktur korygujących

a. Zasada ogólna

Gmina dla faktur korygujących stosuje oznaczenia, o których mowa w pkt 1-3 powyżej także w sytuacji, gdy faktura pierwotna została rozliczona przed 1 października 2020 r., w konsekwencji czego nie podlegała obowiązkowi stosowania tych oznaczeń.

b. Faktury korygujące a grupowania GTU

Jeśli faktura pierwotna obejmowała towary/usługi objęte oznaczeniami GTU oraz towary/usługi nieobjęte tymi oznaczeniami, Gmina oznacza fakturę korygującą odpowiednim symbolem/symbolami GTU wyłącznie w przypadku, gdy korekta dotyczy pozycji podlegającej/ych obowiązkiem oznaczenia symbolem GTU.

c. Faktury korygujące a oznaczenie FP

Faktury korygujące do faktur oznaczonych symbolem FP Gmina może wystawiać na dwa sposoby:

1) z oznaczeniem FP – w takim przypadku Gmina uwzględnia kwotę korekty wynikającą z takiej faktury np. w wierszu dotyczącym wpisu raportu z kasy fiskalnej, a w przypadku korekt na plus – Gmina dodatkowo ewidencjonuje korektę na kasie fiskalnej i w ten sposób uwzględnia ją w pliku;

2) bez oznaczenia FP – wówczas Gmina nie uwzględnia kwoty korekty wynikającej z takiej faktury w innym wierszu, przy czym sposób ten jest wykluczony w przypadku korekt na plus, jeśli są one dodatkowo zaewidencjonowane na kasie fiskalnej i w ten sposób uwzględnione.

d. Faktury korygujące a oznaczenie MPP

Jeśli faktura pierwotna podlegała obowiązkowemu oznaczeniu MPP, a na moment wystawienia faktury korygującej obowiązek taki zniesiono, Gmina nie oznacza faktury korygującej symbolem MPP.

XI. Załączniki

Załącznik – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z dnia 28 grudnia 2015 r.) Na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie:

- 1) określa w przypadku niektórych podatników sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, zwany dalej "sposobem określenia proporcji";
- 2) wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) ustawie - rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 2) ustawie o finansach publicznych - rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.); 3) podatku - rozumie się przez to podatek od towarów i usług;
- 4) obrocie - rozumie się przez to 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;
- 5) urzędzie obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego - rozumie się przez to urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, działający w formie samorządowej jednostki budżetowej;
- 6) jednostce budżetowej - rozumie się przez to utworzoną przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową;
- 7) zakładzie budżetowym - rozumie się przez to utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowy zakład budżetowy;
- 8) jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego - rozumie się przez to: a) urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego,
 - b) jednostkę budżetową,

c) zakład budżetowy;

9) dochodach wykonanych urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego - rozumie się przez to dochody obejmujące dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych - wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o:

a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych,

b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy, lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy,

c) dochody wykonane jednostki budżetowej powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego,

d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego,

f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, przekazanych zakładom budżetowym, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,

g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy;

10) dochodach wykonanych jednostki budżetowej - rozumie się przez to 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;

11) przychodach wykonanych zakładu budżetowego - rozumie się przez to przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy;

§ 3. 1. W przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

2. Jako sposób określenia proporcji uznaje się **w przypadku urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego** sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną 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,

D_{UJST} - dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

3. Jako sposób określenia proporcji uznaje się **w przypadku jednostki budżetowej** sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej, D - dochody wykonane jednostki budżetowej.

4. Jako sposób określenia proporcji uznaje się **w przypadku zakładu budżetowego** sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej, P - przychody wykonane zakładu budżetowego.

5. Dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, dochody wykonane jednostki budżetowej oraz przychody wykonane zakładu budżetowego nie obejmują odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskanych z tytułu:

1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez jednostkę samorządu terytorialnego lub jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego - używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

§ 8. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w § 3, mogą być przyjęte dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

§ 9. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.