

Załącznik nr 2
do zarządzenia
Wójta Gminy Bojszowy
nr 120/14/2016
z dnia 21.11.2016

GMINA BOJSZOWY

PROCEDURA ROZLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Stan prawny: grudzień 2016 r.

Spis treści

I.	Wykaz aktów prawnych i pojęć	3
II.	Uwagi ogólne	4
III.	Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową (przedszkola, szkoły).....	5
1.	Sprzedaż posiłków	5
2.	Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji.....	6
3.	Opłaty za zajęcia w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin	7
4.	Organizacja zielonych szkół	8
5.	Sprzedaż usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych na rzecz uczniów	9
6.	Sprzedaż usług najmu sali sportowych	10
7.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe, wynajmu sali edukacyjnych	11
8.	Sprzedaż makulatury.....	12
IV.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji.....	14
1.	Refakturowanie mediów	14
2.	Sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych	16
3.	Sprzedaż usług opiekuńczych świadczonych przez żłobek	17
4.	Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT	18
5.	Nieodpłatne przekazanie towarów	18
6.	Nieodpłatne świadczenie usług	19
V.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami	20
1.	Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy.....	20
VI.	Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.....	21
1.	Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej	21
VII.	Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego	22
1.	Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych	22
2.	Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT.....	22
3.	Odliczenie podatku naliczonego przewspółczynnik.....	23
4.	Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego.....	24
5.	Odliczenie podatku naliczonego – przykłady	25
VIII.	Dokumentowanie transakcji.....	28
1.	Wystawianie faktur	28
2.	Faktury korygujące	29
3.	Noty korygujące.....	30
4.	Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących.....	31
IX.	Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania przewspółczynnika	32

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć

Skróty używane w niniejszej Procedurze:

1. Gmina – Gmina Bojszowy
2. UG – Urząd Gminy Bojszowy
3. jednostki i zakłady lub jednostki organizacyjne – jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe
4. JST – jednostka/i samorządu terytorialnego
5. podatek od towarów i usług – podatek VAT
6. ustawa lub ustawa o VAT – Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹
7. ustawa o ewidencji – Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²
8. ustawa o systemie oświaty – Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty³
9. ustawa o pomocy społecznej – Ustawa z dnia 12 marca 2014 r. o pomocy społecznej⁴
10. rozporządzenie ws. kas rejestrujących – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących⁵
11. rozporządzenie ws. zwolnień z kas rejestrujących – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących⁶
12. rozporządzenie ws. prewspółczynnika – 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 podatników⁷
13. rozporządzenie ws. obniżonych stawek - Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych⁸
14. rozporządzenie ws. zwolnień z VAT - Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁹
15. ustawa o centralizacji – Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego¹⁰
16. nie-podatnik – osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej oraz rolnik ryczałtowy w rozumieniu ustawy o VAT

¹ t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.

² t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 476 ze zm.

³ t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.

⁴ t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 163 ze zm.

⁵ Dz.U. z 2013 r., poz. 363

⁶ Dz.U. z 2014 r., poz. 1544 ze zm.

⁷ Dz.U. z 2015 r., poz. 2193

⁸ Dz.U. z 2013 r., poz. 1719

⁹ t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 736 ze zm.

¹⁰ Dz.U. z 2016 r., poz. 1454

II. Uwagi ogólne

Niniejsza procedura ma na celu wskazanie prawidłowego sposobu rozliczeń poszczególnych rodzajów transakcji dla celów podatku VAT. Procedura 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 VAT 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.

Procedura szczegółowo wskazuje jak należy rozliczać różne rodzaje transakcji sprzedaży, odnosząc się do wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku VAT koniecznych do prawidłowego raportowania transakcji sprzedaży dla celów tego podatku.

Niniejsza procedura wskazuje w szczególności:

- **moment powstania obowiązku podatkowego** w przypadku danej transakcji, a więc, w którym dniu (a tym samym, w którym okresie rozliczeniowym, a zatem w którym miesiącu) należy rozpoznać (wykazać w rejestrze sprzedaży oraz deklaracji) 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 (stawkę podatku)** 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**.

W odniesieniu do transakcji dotyczących nabycia towarów i usług, niniejsza procedura określa jedynie ogólnie zasady odliczania VAT naliczonego.

Należy zauważyć, że przepisy o VAT są wyjątkowo skomplikowane. Dodatkowo, na ich gruncie, istnieją daleko idące wątpliwości interpretacyjne, skutkujące często różnorodnym podejściem różnych organów do tego samego zagadnienia. W konsekwencji, nie jest wykluczone, że stanowisko organów podatkowych w odniesieniu do niektórych transakcji może różnić się w stosunku do przedstawionego w niniejszej procedurze. W tym kontekście, należy podkreślić, że sposób traktowania dla celów rozliczenia VAT poszczególnych transakcji został wybrany w niniejszej procedurze przez Miasto, jako preferowany i najbardziej optymalny, biorąc pod uwagę różnorodne czynniki. Nie zwalnia to jednak osób odpowiedzialnych za rozliczenia VAT w poszczególnych jednostkach od odpowiedzialności za monitorowanie zmieniających się przepisów o VAT oraz towarzyszącej im praktyki interpretacyjnej organów podatkowych i sądów administracyjnych, jak również nie zwalnia to tych osób od zastosowania zgodnego z prawem rozliczenia podatku w poszczególnych jednostkach.

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

1. Sprzedaż posiłków

Opodatkowanie sprzedaży posiłków.

Jeżeli sprzedaży posiłków dokonują jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) np. przedszkola czy szkoły **na rzecz uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli**, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT).

W pozostałych przypadkach tj. w sytuacji, w której ww. jednostki dokonują sprzedaży posiłków na rzecz podmiotów innych niż wskazane powyżej, takie transakcje będą opodatkowane obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 16 ustawy o VAT, § 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 7 załącznika do rozporządzenia ws. obniżonych stawek).

Należy przyjąć, iż wskazane powyżej zwolnienia z VAT / obniżona stawka VAT nie obejmują sprzedaży: napojów przy przygotowaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju, napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych 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.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż posiłków 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 - sprzedaż posiłków na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Należy wskazać, że w świetle § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 45 rozporządzenia ws. zwolnień z kas rejestrujących 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.

W przypadku stołówek, gdzie odbywa się sprzedaż również na rzecz innych podmiotów, ww. zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania nie będzie miało zastosowania.

W przypadku uiszczenia opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione

w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – Szkoła prowadzi stołówkę, która dokonała transakcji:

1. Sprzedaży obiadu na rzecz ucznia 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. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży obiadu na rzecz ucznia należy rozpoznać w kwietniu (15 kwietnia – data wykonania usługi) w kwocie brutto 10 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.
2. Dot. pkt 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. Wskazana w pkt 1 transakcja będzie korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej. Natomiast, transakcja opisana w pkt 2 będzie podlegała obowiązkowi zaewidencjonowania na kasie rejestrującej.

2. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji

Opodatkowanie wydawania duplikatów świadectw i legitymacji. Usługi wydawania duplikatów świadectw i legitymacji podlegają ustawie o VAT, przy jednoczesnym zastosowaniu zwolnienia na mocy art. 43 ust. 1 pkt 26 lit a ustawy o VAT.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług wydawania duplikatów świadectw i legitymacji jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawą opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy w przypadku wydania duplikatów dokumentów powstaje z chwilą wykonania usługi.

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.

Obowiązek wystawienia faktury - wystawienie faktury dokumentującej wydanie duplikatów świadectw i legitymacji 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 - w przypadku wniesienia opłaty za duplikaty dokumentów w formie gotówkowej, zastosowanie może znaleźć zwolnienie z obowiązku rejestrowania na kasie rejestrującej przewidziane w rozporządzeniu ws. zwolnień z kas rejestrujących dla usług w zakresie edukacji, pod warunkiem klasyfikacji usług do grupowania ex 85 (poz. 31 Załącznika).

W przypadku uiszczenia opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – gimnazjum otrzymało w dniu 16 kwietnia odpłatność w wysokości 40 zł za wydanie duplikatu świadectwa ukończenia szkoły. Duplikat został wydany w maju.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy z tytułu wydania duplikatu świadectwa ukończenia szkoły należy rozpoznać w kwietniu (16 kwietnia – data otrzymania zapłaty) w kwocie brutto 40 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja będzie korzystała ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej, pod warunkiem klasyfikacji usług do grupowania ex 85 (poz. 31 Załącznika).

3. Opłaty za zajęcia w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin

Opodatkowanie usług organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin. Jeżeli usługi organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2), taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 lub 26 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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 organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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 organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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 organizacji zajęć w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych) ponad ustalony bezpłatny limit godzin nie będzie, co do zasady powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 31 rozporządzenia ws. zwolnień z kas rejestrujących zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji.

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – Przedszkole otrzymało w dniu 11 kwietnia odpłatność w wysokości 50 zł za zorganizowane zajęcia w kwietniu ponad ustalony bezpłatny limit godzin.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (11 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 50 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

4. Organizacja zielonych szkół

Opodatkowanie usług organizacji obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze. Jeżeli usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze organizowane są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) oraz świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych jednostek, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. § 3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia ws. zwolnień).

Podstawą opodatkowania w przypadku usług organizacji obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze 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 organizacji obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze powstaje z chwilą wykonania tych usług.

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.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług organizacji obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze 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 organizacji obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze nie będzie, co do zasady, powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 31 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji.

W przypadku uiszczenia opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – Szkoła zorganizowała dla swoich uczniów wyjazd na zieloną szkołę. Z tego tytułu otrzymała w dniu 29 kwietnia zaliczkę w wysokości 100 zł od rodziców ucznia, a 9 maja pozostałą część wynagrodzenia w kwocie 300 zł.

Sposób rozliczenia transakcji:

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 nie rodzi obowiązku udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

5. Sprzedaż usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych na rzecz uczniów

Opodatkowanie sprzedaży usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych. Usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji podlegają zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych 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 pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu świadczenia tych usług (obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty).

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).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych 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 wykonaniem usług i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych 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 pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Usługi te korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas rejestrujących; § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 25).

W przypadku uiszczenia opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – Szkoła pośredniczy w zakupie usług ubezpieczeniowych na rzecz swoich uczniów w zamian za co otrzymała wynagrodzenie prowizyjne w kwocie 1000 zł w dniu 21 kwietnia od spółki ubezpieczeniowej. Strony ustaliły, że umowę uznaje się za wykonaną z chwilą otrzymania płatności.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (21 kwietnia – data otrzymania zapłaty) w kwocie brutto 1000 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

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

6. Sprzedaż usług najmu sali sportowych

Opodatkowanie usług najmu sali sportowych na cele sportowe, o ile przedmiotowa usługa zostanie sklasyfikowana do grupowania 93.11.10.0 PKWiU, może korzystać z preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8%. W przypadku innej klasyfikacji tej czynności na gruncie PKWiU, lub wynajmu hali sportowych na inne cele (np. pokazy) zastosowanie powinna znaleźć stawka 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu sali sportowych na cele sportowe jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawą opodatkowania jest kwota netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu sali sportowych na cele sportowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia, np. przy najmie 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 sali sportowych na cele sportowe nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zatek, 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 sali sportowych na cele sportowe 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.

Wystawienie faktury dokumentującej najem na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet, jeśli taka osoba zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu sali sportowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej 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 (rozporządzenie ws. zwolnień z kas rejestrujących; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26).

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Ze względu na wątpliwości interpretacyjne, celem zapewnienia możliwości stosowania zwolnienia z obowiązku fiskalizacji ww. usługi rekomenduje się pobieranie za przedmiotowe usługi opłat wyłącznie za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą.

Przykład – szkoła podstawowa wynajmuje salę gimnastyczną na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Zgodnie z umową najmu, sala gimnastyczna jest wynajmowana wyłącznie w celu organizacji zajęć gimnastycznych dla dzieci. Szkoła otrzymuje z tytułu najmu comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1000 zł, płatne z góry do 10. dnia miesiąca. Najemca wpłacił w dniu 29 kwietnia 1000 zł tytułem opłaty za najem lokalu za maj. Jednostka organizacyjna wystawiła 10 maja fakturę z tytułu ww. usługi najmu.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w maju (10 maja – data wystawienia faktury związana z obowiązkiem wystawienia faktury nie później niż z upływem terminu płatności), w kwocie brutto 1 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną preferencyjną stawką VAT w wysokości 8%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 925,93 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 74,07 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.

7. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe, wynajmu sali edukacyjnych

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

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe oraz wynajmu sali edukacyjnych 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 oraz wynajmu sal edukacyjnych 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 lub wynajmu sal edukacyjnych 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 najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe lub wynajmu sal edukacyjnych 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 z tytułu ww. usług wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług, o ile na fakturze zostanie wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe lub wynajmu sal edukacyjnych 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 usług najmu i dzierżawy w celach użytkowych lub wynajmu sal edukacyjnych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej 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 (rozporządzenie ws. zwolnień z kas rejestrujących; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26).

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

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.

8. Sprzedaż makulatury

Opodatkowanie sprzedaży makulatury (odpady z papieru i tektury). Jeżeli sprzedaż makulatury jest dokonywana przez podatnika (jednostkę), u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1, a nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, i jednocześnie dostawa makulatury nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (towary używane opisane w pkt 2 powyżej), z tytułu takiej transakcji podatnikiem VAT będzie podmiot nabywający makulaturę.

Jest to tzw. mechanizm odwrotnego obciążenia, zgodnie z którym obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na nabywcy (art. 17 ust. 7 ustawy o VAT). W takiej sytuacji, w przypadku obowiązku wystawienia faktury (szerzej na ten temat poniżej), fakturę wystawia się bez wyszczególnienia kwoty VAT.

W przypadku transakcji sprzedaży makulatury dokonywanej na rzecz podmiotu, który nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na sprzedawcy.

Stawką właściwą dla transakcji sprzedaży makulatury jest, co do zasady, podstawowa (23%) stawka VAT.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży makulatury 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 makulatury powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru.

Jeżeli przed dniem dostawy towaru 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 makulatury 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 dokonaniem dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż makulatury nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej 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 makulatury na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Przykład – Jednostka organizacyjna sprzedała firmie recyklingowej (która jest czynnym podatnikiem VAT) w dniu 15 kwietnia makulaturę. Jednostka otrzymała w dniu 16 kwietnia zapłatę w wysokości 500 zł na rachunek bankowy.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (15 kwietnia – data sprzedaży) w kwocie brutto 500 zł, jako dostawę towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. Podstawą opodatkowania będzie kwota 500 zł, nie należy wykazywać VAT z tytułu ww. transakcji, gdyż obowiązek rozliczenia VAT spoczywać będzie na nabywcy.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą wystawioną najpóźniej do 15 maja (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), na której należy umieścić wyrazy „odwrotne obciążenie”. W konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

IV. 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.

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 mediów nierozzerwalnie związanych z nieodpłatną umową użyczenia, dochodzi do świadczenia jednej kompleksowej usługi opodatkowanej wg stawki VAT właściwej jak dla usługi najmu (np. stawka zw w przypadku użyczenia pomieszczeń na cele mieszkaniowe).

Jeżeli usługa refakturowania mediów jest odrębną i niezależną usługą od usługi nieodpłatnego udostępnienia pomieszczeń, wówczas podlega ona opodatkowaniu według właściwej dla niej stawki VAT (np. stawka 23% w przypadku refakturowania usługi dostawy gazu).

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, 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 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 usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usług o ile zostanie na niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy taka faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej refakturowanie mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet, jeśli taka osoba zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – refakturowanie mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Ww. usługi korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (rozporządzenie ws. zwolnień z kas rejestrujących; § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 2-6 oraz poz. 22).

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

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 gaz 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 (gaz), jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23% oraz w kwocie brutto 50 zł (woda i ścieki), jako sprzedaż opodatkowaną obniżoną 8% stawką VAT. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do refaktury gazu 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.

2. Sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych

Opodatkowanie sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych. Jeżeli usługi te 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, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT).

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.

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład – W dniu 2 maja ośrodek pomocy społecznej 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 (wszystkie opłaty z tytułu tego rodzaju usług są płacone za pośrednictwem banku, poczty, lub SKOK).

Sposób rozliczenia transakcji: 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).

3. Sprzedaż usług opiekuńczych świadczonych przez żłobek

Opodatkowanie sprzedaży usług opiekuńczych świadczonych przez żłobek (w tym zapewnienie wyżywienia podopiecznym żłobka). Usługi opiekuńcze świadczone przez żłobek korzystają ze zwolnienia z podatku VAT (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług opiekuńczych świadczonych przez żłobek 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 opiekuńczych świadczonych przez żłobek powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania usług opiekuńczych 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).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług opiekuńczych świadczonych przez żłobek 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 opiekuńczych świadczonych przez żłobek na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

W przypadku uiszczania opłat za ww. usługi za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub pocztą zastosowanie znaleźć może zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie przedstawione w części VI niniejszej Procedury (*Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży usług na kasie fiskalnej*).

Przykład - Żłobek, na podstawie umów z rodzicami dzieci, świadczy usługi opiekuńcze. Zgodnie z umową żłobek otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1200 zł, płatne z dołu do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały wykonane usługi. Jednostka w dniu 25 marca otrzymała wynagrodzenie w formie gotówkowej w kwocie 1200 zł z tytułu świadczonych usług opiekuńczych w miesiącu marcu.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w marcu (25 marca – data otrzymania płatności) w kwocie brutto 1200 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

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

4. 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,
- zwrot kosztów od użytkującego nieruchomości z tytułu opłacenia podatku od nieruchomości,
- otrzymywane darowizny,
- 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.

5. 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, 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 10 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.

6. 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).

V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami

1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy

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 (pomiędzy jednostkami budżetowymi lub pomiędzy jednostką budżetową a zakładem budżetowym, a także pomiędzy Gminą a jednostką budżetową lub zakładem budżetowym).

Centralizacja rozliczeń VAT spowoduje sukcesję uniwersalną wszelkich praw i obowiązków jednostek na rzecz Gminy. Od momentu centralizacji rozliczeń VAT występował będzie wyłącznie jeden podatnik – Gmina.

Dla celów VAT usługi świadczone przez poszczególne jednostki będą traktowane tak jak gdyby wykonała je Gmina. Na gruncie ustawy o VAT nie została dopuszczona możliwość wykonywania 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, co do zasady, nie będą podlegały regulacjom ustawy o VAT i mogą być udokumentowane notą księgową.

VI. Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej

1. 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, 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 (zwolnienie zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 38 rozporządzenia ws. zwolnień z kas rejestrujących).

W związku z powyższym możliwe jest ukształtowanie rozliczeń z osobami fizycznymi poprzez przyjmowanie 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.

VII. Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT 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 (rejestrze) zakupów VAT jednostki oraz w odpowiednich pozycjach deklaracji VAT jednostki. 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 precyzyjnego 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 2-10 oraz art. 91 ustawy o VAT.

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

3. Odliczenie podatku naliczonego prewspółczynnik

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. prewspółczynnika (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 VAT naliczonego.

Wartość prewspółczynnika oblicza się aktualnie stosując regulacje wynikające z rozporządzenia ws. prewspółczynnika. Wyciąg z przepisów ww. rozporządzenia stanowi Załącznik 1 do niniejszej procedury.

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 2-10 oraz art. 91 ustawy o VAT.

Szczegółowe przepisy odliczania VAT związanego z nabyciem środków trwałych i wartości prawne i niematerialne zostały zawarte w art. 90 ust. 2-10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ustawy o VAT.

Prewspółczynnik 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 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 prewspółczynnika nie są obligatoryjne, a stanowią jedynie przykładowe/sugerowane sposoby jego kalkulacji. Podatnicy są natomiast uprawnieni do opracowania własnej metody obliczania prewspółczynnika, która to metoda będzie najlepiej odzwierciedlała specyfikę prowadzonej działalności.

Rozporządzenie regulujące sposób obliczania wartości prewspółczynnika - 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 prewspółczynnik 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.

Sposób kalkulacji prewspółczynnika - zgodnie z przepisami ustawy o VAT prewspółczynnik 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 prewspółczynnika należy przyjąć dane za rok poprzedzający lub dane za rok poprzedzający poprzedni rok (wstępny prewspółczynnik). Oznacza to, że przykładowo, w celu bieżącego zastosowania prewspółczynnika w 2017 r. konieczna jest kalkulacja jego wartości na podstawie obrotów z 2016 r. lub 2015 r. Następnie, po zakończeniu roku konieczne będzie skalkulowanie właściwego prewspółczynnika 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 prewspółczynnik podatnicy są uprawnieni do przyjęcia innego niż w przypadku wstępnej kalkulacji prewspółczynnika 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 prewspółczynnika 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 prewspółczynnika.

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 zakończonego roku podatkowego. Jednostka powinna więc skorygować wysokość odliczonego VAT dokonanego z zastosowaniem wstępnego prewspółczynnika VAT do wysokości wynikającej z wartości właściwego prewspółczynnika 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 prewspółczynnika, 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 odliczenia w jednym z dwóch 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 dwóch 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 zobowiązany do zmniejszenia kwoty VAT naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę korygującą. Przy czym, jeżeli jednostka nie dokona 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/nie dokona, nie ma ona również obowiązku ujęcia w rozliczeniach VAT faktury korygującej zmniejszającej).

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 matury, a także do sprzedaży usług kserograficznych. Prewspółczynnik dla szkoły za 2016 r. (wstępny prewspółczynnik) 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 prewspółczynnik 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 i przyrządów pomiarowych, które będą wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług budowlanych na kwotę 12 300 zł brutto (w tym 2 300 zł VAT). Kontrahent dostarczył zakupione towary 5 maja. Jednostka organizacyjna opłaciła ww. fakturę w przelewie następnego dnia po dostawie.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 2 300 zł z tytułu nabycia narzędzi i przyrządów pomiarowych, które będą wykorzystywane wyłącznie do świadczenia opodatkowanych usług budowlanych. 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 – jednostka organizacyjna 19 kwietnia dokonała zakupu materiałów eksploatacyjnych w związku z bieżącym utrzymywaniem autobusów, które są wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług komunikacji miejskiej, za kwotę 1 600 zł brutto (w tym 299,19 zł VAT). Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu zakupu.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 299,19 zł z tytułu nabycia materiałów eksploatacyjnych, wykorzystanych do świadczenia wyłącznie opodatkowanej VAT sprzedaży usług komunikacji miejskiej. Jednostka będzie uprawniona do dokonania ww. odliczenia w rozliczeniu za kwiecień, gdyż obowiązek podatkowy u dostawcy z tytułu ww. transakcji powstał w kwietniu (19 kwietnia - moment dokonania dostawy towarów), a jednostka organizacyjna otrzymała fakturę w tym samym miesiącu.

Przykład 5 – 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 6 – 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 7 – jednostka organizacyjna w dniu 26 kwietnia zapłaciła 1 300 zł brutto (w tym 243,09 zł VAT) tytułem zakupu usługi oczyszczania i ochrony cmentarza świadczonej przez cały kwiecień. W związku z działalnością cmentarza jednostka pobiera opłaty cmentarne, które są opodatkowane VAT. Jednostka otrzymała fakturę z tytułu dokonanego zakupu w dniu 27 kwietnia.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 243,09 zł z tytułu nabycia usługi oczyszczania i ochrony cmentarza, gdyż ma ona związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT. Jednostka będzie uprawniona do dokonania ww. odliczenia w rozliczeniu za kwiecień, gdyż obowiązek podatkowy u dostawcy z tytułu ww. transakcji powstał w kwietniu (26 kwietnia - moment otrzymania zaliczki), a jednostka organizacyjna otrzymała fakturę w tym samym miesiącu.

Przykład 8 – 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.

VIII. 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 w przypadku przedstawienia przez osobę fizyczną takiego żądania. Faktura VAT powinna obligatoryjnie 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”

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

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.

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.

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania – korekty obrotu dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą.

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

Obowiązek uzyskiwania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej nie obowiązuje w przypadku niektórych usług, w szczególności usług związanych z dostawą mediów.

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zwiększenie podstawy opodatkowania – moment ujęcia w rozliczeniach VAT faktury korygującej jest uzależniony od przyczyny dokonanej korekty. Jeżeli korekta faktury wynika ze zdarzeń zaistniałych już w chwili wystawienia faktury pierwotnej (np.

z pomyłki w cenie czy stawce podatku), uznaje się, że powinna ona zostać rozliczona w deklaracji za okres, w którym została wykazana pierwotna faktura.

Inaczej będzie w sytuacji, gdy korekta jest spowodowana okolicznościami, które miały miejsce już po dokonaniu dostawy / świadczeniu usługi (np. podwyższeniem ceny). Wówczas dodatkowy obrót powinien zostać skorygowany w deklaracji za ten okres rozliczeniowy, w którym zaistniały przesłanki do wystawienia faktury korygującej (tj. zasadniczo w okresie, w którym została wystawiona faktura korygująca).

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 obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

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

- dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy;
- 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;
- zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;
- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.);
- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży;
- dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii;
- prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej,
- dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji.

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

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.

IX. Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania prewspółczynnika

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:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{\text{LUBST}}}$$

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.