

Załącznik nr 4

do Zarządzenia Burmistrza Orzysza
nr 351/2016 z dnia 27 grudnia 2016 r.

**Merytoryczna instrukcja w zakresie rozliczania podatku VAT
przez jednostki budżetowe Gminy Orzysz oraz Wydział Oświaty i Edukacji Urzędu Miejskiego
w Orzyszu**

Część ogólna

Spis treści

1. Podstawa prawna rozliczeń VAT.....	6
2. Ogólne zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z transakcjami sprzedażowymi dokonywanymi przez jednostki budżetowe Gminy Orzysz.....	6
2.1. Etap I – zasady ustalania, czy Gmina Orzysz działa w charakterze podatnika VAT w związku z czynnością wykonywaną przez jednostkę budżetową.....	7
2.1.1. Uwagi ogólne.....	7
2.1.2. Status Jednostek na gruncie ustawy o VAT.....	7
2.1.3. Jednostki samorządu terytorialnego (Gmina) jako podatnicy VAT.....	9
2.2. Etap II – zasady opodatkowywania transakcji podatkiem VAT.....	10
2.2.1. Co opodatkujemy zgodnie z ustawą o VAT.....	11
2.2.2. Czynności między Centralą i Jednostkami oraz pomiędzy samymi jednostkami budżetowymi Gminy Orzysz.....	18
2.3. Etap III – określenie szczegółowych zasad rozliczenia czynności dokonywanych przez Jednostki dla celów podatku VAT.....	19
2.3.1. Obowiązek podatkowy w podatku VAT.....	19
2.3.2. Podstawa opodatkowania VAT.....	19
2.3.3. Stawki podatku VAT.....	21
2.3.4. Zasady dokumentowania czynności sprzedażowych VAT.....	22
2.3.5. Terminy wystawiania faktur VAT.....	23
2.3.6. Fakturowanie w odniesieniu do czynności zwolnionych z opodatkowania VAT.....	24
2.3.7. Elementy obowiązkowe faktur sprzedażowych.....	24
2.3.8. Faktury uproszczone.....	25
2.3.9. Faktury zbiorcze.....	25
2.3.10. Elementy obowiązkowe faktur „zaliczkowych”.....	26
2.3.11. Wystawienie faktury VAT korygującej.....	27
2.3.12. Faktury korygujące VAT zmniejszające podstawę opodatkowania (faktury korygujące in minus).....	28
2.3.13. Faktury korygujące VAT zwiększające podstawę opodatkowania (faktury korygujące in plus).....	29
2.3.14. Wewnętrzne naliczenie w przypadku braku udokumentowania transakcji fakturą VAT lub paragonem fiskalnym.....	30
3. Ogólne zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z zakupami dokonywanymi przez Jednostki.....	30
3.1. Prawo odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie z ustawą o VAT – podstawy prawne.....	30
3.1.1. Prawo do odliczenia.....	30
3.1.2. Moment powstania prawa do odliczenia.....	31
3.1.3. Pełne prawo do odliczenia.....	31
3.1.4. Brak prawa do odliczenia VAT.....	32
3.1.5. Konieczność odrębnego określenia prawa do odliczenia.....	32
3.2. Prawo do odliczenia – podsumowanie.....	33
3.2.1. Odliczenie podatku VAT naliczonego przez Jednostki.....	33
3.3. Korekta podatku naliczonego VAT.....	34
3.3.1. Zakup towarów i usług przy braku płatności kontrahentowi zapłaty przez okres przekraczający 150 dni.....	34

3.3.2.	Korekta VAT od środków trwałych lub WNiP.....	35
3.3.2.1.	Korekta środków trwałych lub WNiP o wartości poniżej 15 000 zł.....	35
3.3.2.2.	Korekta VAT od środków trwałych lub WNiP o wartości powyżej 15 000 zł.....	36
3.3.2.3.	Korekta podatku VAT w związku ze zmianą przeznaczenia przed oddaniem środka trwałego do użytkowania (dotyczy środków trwałych o wartości powyżej 15 000 zł).....	37
4.	Zasady ujmowania transakcji w rejestrach VAT.....	37
4.1.	Rejestr „sprzedaży”.....	37
4.2.	Rejestr „zakupów towarów i usług”.....	38
4.3.	Faktury, które powinny zostać ujęte w rejestrach „zakupu”.....	38

Niniejsza instrukcja jest przeznaczona dla jednostek budżetowych Gminy Orzysz, a także Wydziału Oświaty i Edukacji Urzędu Miejskiego w Orzyszu.

Podstawą przygotowania niniejszej instrukcji rozliczeń jest:

- Ustawa o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.);
- Ustawa o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1454);
- podjęta w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt I FPS 1/13, zgodnie z którą jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki budżetowe stanowią jednego podatnika w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14, zgodnie z którym jednostki budżetowe jednostek samorządu terytorialnego należy uznać za jednego podatnika podatku VAT wraz z gminą, która je utworzyła,
- wydana przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwała z dnia 26 października 2015 r. (sygn. akt I FPS 4/15), w myśl której samorządowe zakłady budżetowe nie są podatnikami VAT odrębnymi od Gminy.

Z uwagi na powyższe, Gmina Orzysz (dalej: „**Gmina**” zdecydowało się na konsolidację rozliczeń podatku od towarów i usług (dalej: „**podatek VAT**”) swoich jednostek budżetowych z rozliczeniami Gminy. Niniejsza instrukcja została przygotowana w oparciu o stan prawny na dzień 1 stycznia 2017 r, który to dzień został wyznaczony jako data wdrożenia wspólnego systemu rozliczeń. Od tej daty Gmina oraz jego jednostki budżetowe i zakłady budżetowe będą składać deklaracje VAT, jako jeden podatnik, wspólnie rozliczając się z właściwym urzędem skarbowym jako jeden podmiot.

Wdrożenie wspólnego systemu rozliczania podatku VAT powoduje powstanie po stronie jednostek budżetowych Gminy szeregu obowiązków z zakresu kalkulacji podatku VAT, jak również obowiązków ewidencyjnych, w szczególności:

- Jednostki budżetowe Gminy są zobowiązane do samodzielnego rozliczania podatku VAT z tytułu prowadzonej przez nie działalności, z uwzględnieniem zarówno dokonywanych zakupów jak i transakcji sprzedażowych, również w sytuacji, gdy dotychczas Jednostka korzystała ze zwolnienia przedmiotowego dla obrotu rocznego poniżej 150 tys. PLN;
- Jednostki budżetowe Gminy są zobowiązane do prowadzenia szczegółowych rejestrów podatku VAT, w których ewidencjonują dokonywane przez siebie transakcje, tj. zakupy oraz sprzedaż istotne z punktu widzenia podatku VAT;
- Wydział Oświaty i Edukacji Urzędu Miejskiego w Orzyszu zobowiązany jest do prowadzenia szczegółowych rejestrów VAT, w których ewidencjonuje dokonywane przez jednostki budżetowe oświatowe transakcje, tj. zakupy oraz sprzedaż istotne z punktu widzenia podatku VAT, odrębnie dla każdej obsługiwanej jednostki.

W związku z powstaniem nowych obowiązków po stronie Jednostek przygotowano szczegółowe instrukcje, które mają na celu wsparcie merytoryczne Jednostek w wyżej wymienionym zakresie. Niniejsza instrukcja została przygotowana w oparciu o przegląd bieżącej działalności poszczególnych Jednostek i ma na celu wyjaśnienie zarówno ogólnych zasad funkcjonowania systemu podatku VAT jak i szczegółowego sposobu rozliczenia transakcji charakterystycznych dla działalności poszczególnych Jednostek. Niniejsza instrukcja stanowi część podstawową (ogólną), zawierającą m.in.:

- Szczegółowe wyjaśnienie ogólnych zasad opodatkowania czynności sprzedażowych Jednostek na gruncie ustawy o VAT, konsekwencji z tym związanych oraz możliwych wariantów opodatkowania;
- Szczegółowe wyjaśnienie zasad rozliczania podatku VAT z tytułu zakupów dokonywanych przez Jednostki, możliwych wariantów dokonywania odliczeń podatku VAT z faktur zakupowych, jak również istotnych kwestii formalnych;
- Opis zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku VAT, wraz ze wskazaniem istotnych informacji, które powinny zostać uwzględnione w rejestrach przez Jednostki, z tytułu prowadzonej przez nie działalności;
- Wskazanie poszczególnych obszarów, za które odpowiedzialne będą osoby prowadzące rozliczenia podatku VAT w ramach działalności poszczególnych Jednostek.

Dodatkowo, dla grup Jednostek przygotowano instrukcję szczegółową, zawierającą opis sposobu:

- opodatkowania podatkiem VAT transakcji sprzedażowych wykonywanych przez daną grupę Jednostek;
- rozliczenia podatku VAT z tytułu zakupów dokonywanych przez daną grupę Jednostek;
- dokumentowania poszczególnych transakcji sprzedażowych.

Każda z Jednostek prowadzi własne rozliczenia z tytułu transakcji istotnych z punktu widzenia podatku VAT.

Niniejsze wytyczne mają charakter pomocniczy i mają za zadanie ułatwić pracownikom Jednostek sposób rozliczenia podatku VAT z tytułu bieżącej działalności.

1. Podstawa prawna rozliczeń VAT

Instrukcje regulujące sposób rozliczeń z tytułu podatku VAT przedstawione w niniejszym opracowaniu zostały sporządzone w oparciu o następujące przepisy obowiązujące na dzień 1 stycznia 2017 r., tj.:

- Ustawa o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; dalej: **ustawa o VAT**);
- Ustawa o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1454, dalej: **Ustawa centralizacyjna**);
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących z 14 marca 2013 r. (Dz.U. 2013 poz. 363);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. 2014 poz. 1544 ze zm.; dalej: **Rozporządzenie**).

2. Ogólne zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z transakcjami sprzedażowymi dokonywanymi przez jednostki budżetowe Gminy Orzysz

Ustalenie konsekwencji na gruncie podatku VAT związanych z czynnościami sprzedażowymi dokonywanymi przez jednostki budżetowe i zakłady budżetowe Gminy Orzysz powinno nastąpić w następujących etapach:

- **Etap I** – ustalenie czy dana czynność wykonywana przez jednostkę budżetową lub zakład budżetowy sprawia, że Gmina Orzysz działa w charakterze podatnika VAT;
- **Etap II** – jeżeli w związku z czynnością wykonywaną przez jednostkę budżetową Gmina Orzysz działa w charakterze podatnika VAT – ustalenie, czy wykonywana czynność jest objęta przedmiotowym zakresem podatku VAT;
- **Etap III** – jeżeli dana czynność jest objęta zakresem przedmiotowym podatku VAT – określenie szczegółowych zasad rozliczenia tej czynności dla celów podatku VAT, tj. ustalenie:
 - Momentu powstania obowiązku podatkowego;
 - Stawki podatku VAT;
 - Obowiązków formalnych (np. właściwej formy udokumentowania i ewidencji tej czynności).

2.1. Etap I – zasady ustalania, czy Gmina Orzysz działa w charakterze podatnika VAT w związku z czynnością wykonywaną przez jednostkę budżetową

2.1.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z brzmieniem ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają wyłącznie czynności dokonywane przez podatników VAT.

W związku z powyższym, w celu określenia czy dana czynność podlega opodatkowaniu VAT, należy określić, czy jednostka budżetowa dokonując tej czynności działa w charakterze podatnika VAT.

Istotnym z punktu widzenia doktryny prawa podatkowego jest, że podmiot może działać jako podatnik VAT tylko w odniesieniu do określonych czynności, dokonując zaś innych czynności działać może w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem VAT (w tym przypadku działającego jako organ władzy publicznej).

W kontekście niniejszego opracowania powyższe oznacza, że zarówno Gmina (Centrala) jak i jego Jednostki (razem stanowiące jednego podatnika), będą zobowiązane do ustalenia czy konkretne czynności przez nie wykonywane oznaczają konieczność zastosowania przepisów ustawy o VAT. Punktem wyjścia dla tego typu rozważań jest odpowiedź na pytanie, czy Gmina / Jednostka działa w ramach:

- stosunków gospodarczych, zobowiązaniowych (zazwyczaj cywilnoprawnych),
- czy też jako organ władzy publicznej, w wykonaniu obowiązków ustawowych o charakterze publicznoprawnym.

W kolejnych punktach prezentujemy ogólne zasady opodatkowania VAT, w przypadku których czynności są dokonywane przez Jednostki Gminy Olsztyn działające w charakterze podatnika VAT (fragment tabeli zaznaczony na żółto).

2.1.2. Status Jednostek na gruncie ustawy o VAT

Jak wskazano we wstępie do niniejszej instrukcji, podstawą dla uznania jednostek budżetowych Gminy za jednego podatnika VAT jest:

- uchwała NSA o sygnaturze I FPS 1/13
- wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14
- uchwała NSA o sygnaturze I FPS 4/15
- Ustawa centralizacyjna

Zdaniem sądów, statut organizacyjny gminnej jednostki budżetowej powoduje, że mimo wyodrębnienia takiej jednostki ze struktury Gminy należy uznać, że nie prowadzi ona działalności gospodarczej w sposób samodzielny, czy też niezależny, w tym m.in. nie zarządza własnym majątkiem, a jedynie powierzonym majątkiem jednostki samorządu terytorialnego.

Obowiązek rozliczania przez Gminę podatku wraz z jego jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r. został wprowadzony przez art. 3 Ustawy centralizacyjnej.

Konsekwencją przytoczonego stanowiska jest zmiana dotychczasowego modelu rozliczeń podatku VAT. W jej efekcie wszystkie Jednostki Gminy Orzysz (w szczególności te, które uprzednio korzystały ze zwolnienia podmiotowego z podatku VAT ze względu na roczny obrót nieprzekraczający 150 000 zł), wykonują transakcje podlegające opodatkowaniu VAT, bez możliwości zwolnienia ich z uwagi na nieprzekroczenie limitu obrotu. Rozliczenie podatkowe (wraz z zapłatą podatku VAT), musi być dokonywane w ramach jednej deklaracji podatkowej, składanej i podpisywanej przez Centralę.

Ważne:

Bez względu na wysokość osiąganych przychodów, które mogły uprzednio uprawniać Jednostki do zwolnienia z VAT, od tej pory wszystkie Jednostki podlegające pod Gminą Orzysz są zobowiązane monitorować swoje transakcje z punktu widzenia opodatkowania podatkiem VAT.

W praktyce powyższe oznacza:

Przy sprzedaży

- konieczność ustalenia, czy dana transakcja sprzedażowa (Jednostka jako sprzedawca) powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT;
- w przypadku opodatkowania danej transakcji sprzedażowej – konieczność zachowania obowiązków formalnych oraz finansowych, takich jak np. wystawienie faktury VAT, pobranie podatku VAT we właściwej stawce i wysokości;
- konieczność prowadzenia ewidencji (rejestru), który w sposób precyzyjny odzwierciedli wszystkie opodatkowane transakcje sprzedaży w danym okresie oraz umożliwi ustalenie kwot podatku VAT należnych do zapłaty z tytułu sprzedaży.

Przy zakupie

- konieczność ustalenia czy dana transakcja zakupowa umożliwi odliczenie („odzyskanie”) podatku VAT wykazanego na danej fakturze VAT,
- w przypadku możliwości odliczenia podatku VAT – konieczność ustalenia czy będzie można odliczyć całość czy też tylko część podatku VAT wynikającego z danej faktury,
- konieczność prowadzenia ewidencji (rejestru), który w sposób precyzyjny odzwierciedli transakcje zakupowe i pozwoli na ustalenie czy podatek VAT będzie można odliczyć w całości czy jedynie w części.

Wszystkie wyżej wymienione czynności powinny być raportowane bezpośrednio do Centrali, która będzie wspierać Jednostki w prowadzeniu rozliczeń oraz rozliczać się ze wszystkich opodatkowanych VAT czynności Jednostek z urzędem skarbowym (tj. składać skonsolidowane deklaracje podatkowe oraz dokonywać płatności podatku).

2.1.3. Jednostki samorządu terytorialnego (Gmina) jako podatnicy VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. *(Tak jak zostało wskazane powyżej, zgodnie z uchwałą NSA Jednostki nie mogą zostać uznane za odrębnych podatników z uwagi na brak samodzielności).*

Zgodnie z art. 3 Ustawy centralizacyjnej od 1 stycznia 2017 r. jednostki samorządu terytorialnego będą dokonywać rozliczeń podatku VAT wraz z ich jednostkami organizacyjnymi. Jednostki samorządu terytorialnego wstępują we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku VAT prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych rozliczających się przed 1 stycznia 2017 r. odrębnie, w myśl art. 4 Ustawy centralizacyjnej. Art. 5 ust 3 Ustawy centralizacyjnej przewiduje wykreślenie z rejestru podatników wszystkich jednostek organizacyjnych, z dniem podjęcia wspólnego rozliczania z jednostką samorządu terytorialnego. W myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Co do zasady, powyższe przepisy nie mają zastosowania do jednostek samorządu terytorialnego (tj. do Gminy i Jednostek) jeżeli wykonują one zadania ustawowe, które realizują jako organ władzy publicznej, nie działając w ramach działalności gospodarczej. W praktyce wyjątkiem będą tu czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które zasadniczo podlegają opodatkowaniu VAT (patrz art. 15 ust. 6 ustawy o VAT).

W świetle przytoczonego powyżej art. 15 ustawy o VAT, czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego (Gmina i Jednostki) powinny być klasyfikowane zgodnie z poniższą tabelą:

Charakterystyka czynności	Wnioski dla VAT
<ul style="list-style-type: none"> - Czynność (transakcja) wykonywana jest w ramach działalności gospodarczej i stosunków zobowiązaniowych (zazwyczaj cywilnoprawnych) lub - Działanie jako organ władzy publicznej (zadania ustawowe) przy zastosowaniu właściwych wyjątków – np. zasadniczo przy wykonywaniu ich na podstawie umów cywilnoprawnych. 	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Działania w charakterze podatnika</u> - Czynność w zakresie opodatkowania VAT - Konieczna analiza przepisów ustawy o VAT

Charakterystyka czynności	Wnioski dla VAT
<ul style="list-style-type: none"> - Działanie jako organ władzy publicznej, realizujący nałożone na niego zadania, wynikające z obowiązków ustawowych - Czynność nie jest wykonywana na podstawie umów cywilnoprawnych (np. wydanie decyzji administracyjnej). 	<ul style="list-style-type: none"> - Działania w charakterze organu władzy („niepodatnika”) - Czynność poza zakresem VAT

W instrukcjach szczegółowych (dedykowanych dla poszczególnych grup Jednostek) znajduje się wykaz transakcji sprzedażowych wykonywanych przez poszczególne Jednostki Gminy Orzysz wraz z precyzyjnym opisem sposobu / konieczności opodatkowania wymienionych w nim czynności podatkiem VAT oraz właściwym sposobem dokumentacji poszczególnych transakcji opodatkowanych VAT. Wykaz ten ma charakter przykładowy i nie stanowi zamkniętego katalogu, co oznacza że w Jednostkach mogą pojawić się również inne, nieprzewidziane rodzaje transakcji.

2.2. Etap II – zasady opodatkowywania transakcji podatkiem VAT

2.2.1. Co opodatkujemy zgodnie z ustawą o VAT

W przypadku uznania, iż charakter czynności wykonywanej przez Gminę lub jej Jednostki powoduje, iż Gmina działa jako podatnik VAT, kolejnym krokiem zmierzającym do prawidłowego opodatkowania transakcji jest weryfikacja, czy czynność ta mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają następujące czynności:

- **Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług** na terytorium kraju (*sprzedaż towarów lub sprzedaż usług – najczęstszy przypadek wśród Jednostek*);

Dostawa towarów – jest to przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ustawy o VAT);

Świadczenie usług – jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które w świetle ustawy o VAT nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ustawy o VAT);

- **Eksport towarów**, tj. wywóz towarów z Polski poza granice państw UE, przez podatnika lub na jego rzecz albo przez nabywcę spoza Polski (*Sprzedaż towarów do państw należących do Unii Europejskiej to tak zwana sprzedaż wewnątrzwspólnotowa, a nie eksport*);
- **Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów**, tj. sprzedaż towarów z Polski na terytorium innego państwa wchodzącego w skład UE na rzecz podatnika zarejestrowanego w innym państwie UE dla celów VAT;
- **Import towarów na terytorium kraju**, tj. przywóz towarów do Polski spoza UE;

- **Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów** za wynagrodzeniem na terytorium kraju, tj. nabycie towarów z innych niż Polska państw UE, które są przywożone do Polski;

Niezależnie od powyższego ustawa o VAT przewiduje również przypadki szczególne, które wiążą się z opodatkowaniem VAT określonych czynności.

Nieodpłatne świadczenie usług / nieodpłatna dostawa towarów w świetle ustawy o VAT

Art. 7 ust. 2 ustawy o VAT określa zasady opodatkowania VAT nieodpłatnego (darmowego) wydania towarów, a art. 8 ust. 2 ustawy o VAT określa zasady opodatkowania nieodpłatnego (darmowego) świadczenia usług.

W świetle pierwszego z nich dostawą towarów jest również nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w tym:

- przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym m.in. byłych pracowników;
- wszelkie inne darowizny;
- **jeżeli podatnikowi przysługiwało w całości lub w części prawo do odliczenia podatku VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.**

Z kolei zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT za **odpłatne świadczenie usług** uznaje się również:

- użycie towarów stanowiących majątek podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza (np. celów prywatnych pracowników), jeżeli przysługiwało mu w całości lub w części, prawo do odliczenia VAT przy nabyciu lub wytworzeniu tych towarów;
- nieodpłatne świadczenie usług dla celów prywatnych pracowników podatnika oraz każde inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż jego działalność gospodarcza;

Przykład:

Jeśli Jednostka świadczy komuś usługi nieodpłatnie w ramach swojej działalności i usługi te związane są z tą działalnością gospodarczą, brak jest konieczności opodatkowania VAT tego świadczenia.

Np. Jednostka umożliwia klientom skorzystanie z basenu nieodpłatnie (dodatkowa godzina za darmo), jeżeli wcześniej klient wykupił już wejście na basen na 2 godziny (w tym przykładzie nieodpłatne świadczenie służy przyciągnięciu klientów do działalności komercyjnej, opodatkowanej VAT).

W przypadku czynności nieodpłatnej, która wymaga opodatkowania VAT rozliczenie podatku dokonuje się w oparciu o wystawioną przez podatnika VAT (tu: Jednostkę działającą w imieniu Gminy) wewnętrzne naliczenie podatku z załącznika nr 4. Jednostki, które dokonają takich opodatkowanych nieodpłatnych czynności są zobowiązane do skalkulowania (tzw. samonaliczenia podatku VAT).

Jednostka ma obowiązek odnotowania transakcji dotyczącej samonaliczenia podatku VAT z tytułu nieodpłatnego świadczenia w ewidencji prowadzonej dla celów VAT.

Import towarów

Import towarów został zdefiniowany w art. 2 pkt 7 ustawy o VAT jako przywóz towarów z państwa spoza terytorium Unii Europejskiej na terytorium Unii Europejskiej. Pojęcie importu towarów nie obejmuje zatem przywozu towarów z terytorium krajów UE na terytorium Polski, które to zdarzenie powinno zostać zakwalifikowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT podatnikami VAT z tytułu importu towarów są podmioty:

- **na których ciąży obowiązek uiszczenia cła**, w tym również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszane w części lub w całości albo zastosowana została preferencyjna, obniżona lub zerowa stawka celna,
- **uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną**, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami.

Jest to zatem specyficzna sytuacja opodatkowania VAT, w której podatnikiem w transakcji może być nabywca towaru, a więc - przy spełnieniu powyższych warunków - Gmina działające poprzez Jednostkę.

Ważne:

W imporcie towarów podatek VAT należny wynika z dokumentów celnych (SAD), a nie z faktur zakupowych.

Co do zasady¹, podatek VAT należny jest wpłacany bezpośrednio do urzędu celnego (a nie do urzędu skarbowego). W związku z tym podatek VAT należny z tytułu importu nie jest już wykazywany w ewidencji prowadzonej dla celów VAT (w rejestrze sprzedaży). Natomiast w przypadku, gdy dany zakup towarów spoza UE ma związek z czynnościami opodatkowanymi, dokument importowy SAD może być wykazany we właściwym rejestrze zakupu VAT Jednostki (kwota VAT, która jest analizowana pod kątem możliwości odliczenia VAT to kwota VAT wynikająca z dokumentu SAD wpłacona wcześniej do urzędu celnego).

¹ Przy braku stosowania tzw. procedury uproszczonej dotyczącej rozliczania podatku VAT z tytułu importu towarów, o której mowa w art. 33a ustawy o VAT.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem (WNT)

WNT za wynagrodzeniem na terytorium kraju oznacza nabycie towarów z innych niż Polska państw UE, które są następnie przywożone do Polski. Należy zaznaczyć, że za czynność opodatkowaną VAT uznaje się wyłącznie **WNT za wynagrodzeniem na terytorium kraju**, a wszystkie nabycia nieodpłatne (bez wynagrodzenia) należy uznać za czynności, które nie stanowią WNT.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z tytułu WNT podatek VAT w Polsce rozlicza nabywca, czyli Gmina działające poprzez daną Jednostkę.

Rozliczenie WNT dokonuje się w oparciu o wystawione przez podatnika VAT (tu: Jednostkę działającą w imieniu Gminy) tzw. wewnętrzne naliczenie podatku. Jednostki, które dokonają WNT są zobowiązane do skalkulowania (tzw. samonaliczenia podatku VAT).

Ważne:

W przypadku WNT podatek VAT należny wynika z tzw. wewnętrznego naliczenia podatku wystawionego przez Jednostkę (samonaliczenia podatku), a nie z faktur zakupowych.

Jednostka ma obowiązek odnotowania transakcji WNT w ewidencji prowadzonej dla celów VAT:

- Wewnętrzne naliczenie z tytułu WNT jest wykazywana w rejestrze sprzedaży Jednostki i stanowi podstawę do zapłaty przez Gmina podatku VAT należnego do urzędu skarbowego;
- W przypadku, gdy dany zakup towarów z UE ma związek z czynnościami opodatkowanymi, wewnętrzne naliczenie podatku może być równocześnie wykazane we właściwym rejestrze zakupu VAT Jednostki (kwota VAT, która jest analizowana pod kątem możliwości odliczenia VAT to kwota VAT wynikająca z wewnętrznego naliczenia podatku).

Nabycie usług od podmiotu zagranicznego (tzw. import usług)

Analogiczny jak przy WNT mechanizm opodatkowania transakcji (uznanie nabywcy za podatnika) stosuje się do nabywania przez Jednostki usług od podmiotu zagranicznego. Zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy o VAT import usług to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

Zgodnie zatem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, z tytułu usług nabywanych z zagranicy (zarówno z krajów UE, jak i spoza UE) podatek VAT w Polsce rozlicza nabywca, czyli Gmina działające poprzez daną Jednostkę.

Rozliczenie importu usług dokonuje się w oparciu o wystawione przez podatnika VAT (tu: Jednostkę działającą w imieniu Gminy) tzw. wewnętrzne naliczenie podatku. Jednostki, które dokonają importu usług są zobowiązane do skalkulowania (tzw. samonaliczenia podatku VAT).

Przykład:

Jeśli Jednostka nabywa usług tłumaczenia od biura tłumaczeń w Niemczech, zgodnie z zasadami dotyczącymi miejsca świadczenia będzie zobowiązana rozliczyć import usług. W związku z tym wystawi tzw. wewnętrzne naliczenie podatku, na którym wykaże zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony. Wewnętrzne naliczenie podatku będzie stanowić podstawę ujęcia transakcji w odpowiednich rejestrach, a następnie w deklaracji VAT.

Ważne:

W przypadku importu usług podatek VAT należny wynika z tzw. wewnętrznego naliczenia podatku wystawionego przez Jednostkę (samonaliczenie podatku), a nie z faktur zakupowych.

Jednostka ma obowiązek odnotowania transakcji dotyczącej importu usług w ewidencji prowadzonej dla celów VAT:

- Wewnętrzne naliczenie podatku z tytułu importu usług jest wykazywane w rejestrze sprzedaży Jednostki i stanowi podstawę do zapłaty przez Gminę podatku VAT należnego do urzędu skarbowego;
- W przypadku, gdy dany zakup usług z zagranicy ma związek z czynnościami opodatkowanymi, wewnętrzne naliczenie podatku może być równocześnie wykazane we właściwym rejestrze zakupu VAT Jednostki (kwota VAT, która jest analizowana pod kątem możliwości odliczenia VAT to kwota VAT wynikająca z wewnętrznego naliczenia podatku).

Nabycie towarów znajdujących się w Polsce od podmiotu zagranicznego

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, w sytuacji, w której Jednostka dokona zakupu towarów znajdujących się w Polsce, ale należących do podmiotu zagranicznego (tj. nieposiadającego na terenie Polski ani siedziby, ani innej formy działalności gospodarczej oraz niezarejestrowanego dla celów VAT w Polsce) również wystąpi konieczność samonaliczenia podatku przez nabywcę.

Powyższe komentarze dotyczące sposobu samonaliczenia podatku w przypadku WNT i importu usług, tj. konieczności wystawienia tzw. wewnętrznego naliczenia podatku, ujęcia go w rejestrze sprzedaży VAT oraz rozważenia możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego stosują się w tym przypadku analogicznie.

Nabycie złomu, surowców wtórnych, odpadów, telefonów komórkowych, komputerów przenośnych i innych towarów z załącznika nr 11 ustawy o VAT

Jednostki działając w charakterze nabywcy towarów mogą być podatnikiem z tytułu transakcji zakupu określonego rodzaju towarów. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT osoby nabywające towary wymienione w **załączniku nr 11 do ustawy o VAT** działają w charakterze podatnika VAT, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (zwolnienie z uwagi na brak przekroczenia limitu sprzedaży o wartości 150 000 zł);
- nabywcą jest zarejestrowany podatnik;
- dostawa towarów nie jest objęta zwolnieniem.

W stosunku do wybranych towarów z kategorii elektroniki², samonaliczenie VAT ma zastosowanie jedynie przy zakupach w ramach tzw. jednolitej gospodarczo transakcji³ za min. 20.000 zł netto.

W takim przypadku obowiązki rozliczenia podatku VAT będą ciążyły na Jednostce jako nabywcy towarów. Komentarze dotyczące sposobu samonaliczenia podatku w przypadku WNT i importu usług, tj. konieczności wystawienia tzw. wewnętrznego naliczenia podatku, ujęcia go w rejestrze sprzedaży VAT oraz rozważenia możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego stosują się w tym przypadku analogicznie.

W przypadku zakupów za mniejsze kwoty (poniżej 20.000 zł netto) podatnikiem VAT jest sprzedawca i Jednostka nie ma obowiązku samonaliczania VAT.

Sprzedaż złomu, surowców wtórnych, odpadów, telefonów komórkowych, komputerów przenośnych i innych towarów z załącznika nr 11

W sytuacji, w której Jednostka będzie sprzedawcą w odniesieniu do towarów wymienionych w poprzednim punkcie, podatnikiem z tytułu sprzedaży będzie kontrahent (nabywca).

Po stronie Jednostki jako sprzedawcy będą ciążyć jedynie obowiązki formalne. O ile nie mamy do czynienia ze zwolnieniem z VAT dostawy towarów – Jednostka będzie w takiej sytuacji zobowiązana do wystawienia faktury bez podawania stawki oraz kwoty podatku VAT. Na fakturze tej należy również umieścić dodatkowo adnotację "**odwrotne obciążenie**". Oznacza to, że podatek należny z tytułu tej transakcji rozliczy nabywca towaru (kontrahent Jednostki).

Należy za każdym razem sprawdzić, czy nabywca jest czynnym podatnikiem VAT. Można to zrobić na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem:

² Obejmuje to pozycje 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT.

³ Zgodnie z art. 17 ust. 1d – 1f ustawy o VAT: Za jednolitą gospodarczo transakcję, o której mowa w ust. 1c, uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy.

– Obniżenie wartości dostaw dokonywanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, w szczególności przez udzielenie po ich dokonaniu nabywcy opustu lub obniżki ceny, nie wpływa na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia VAT.

http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/sprawdz-czy-twoj-kontrahent-jest-czynnym-podatnikiem-vat

Ważne:

Taka transakcja nadal musi być wykazana w rejestrze sprzedaży VAT Jednostki, ponieważ Gmina ma obowiązek wykazać ją w skonsolidowanej deklaracji VAT.

Przykład:

Jednostka sprzedaje makulaturę na skupie makulatury (skup należy do spółki). Ma obowiązek wystawienia faktury VAT, ale nie wykazuje na niej podatku VAT. Sprzedaż (w kwocie netto) wykazuje w rejestrze sprzedaży, dla której podatnikiem jest nabywca.

Sprzedaż towarów wywożonych za granicę (eksport/wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów)

Przez **eksport towarów** należy zgodnie z ustawą o VAT rozumieć wywóz towarów z Polski poza granice państw UE,

- przez podatnika lub na jego rzecz albo (eksport pośredni);
- przez nabywcę spoza Polski (eksport bezpośredni).

Eksport towarów podlega zgodnie z przepisami 0% stawce VAT, niemniej jednak należy pamiętać, że powinien on być wykazywany w deklaracjach VAT. Zatem Jednostki powinny odnotowywać tego typu przypadki w ewidencjach VAT. Zastosowanie stawki 0% wymaga posiadania właściwych dokumentów celnych potwierdzających wywóz poza granice UE (elektroniczny dokument IE599).

Z kolei **wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów za wynagrodzeniem (WDT)** oznacza sprzedaż towarów z Polski do innego kraju UE, jeśli sprzedaż następuje na rzecz podatnika zarejestrowanego w innym państwie UE dla celów VAT.

Podobnie jak przy eksporcie towarów, WDT jest zasadniczo opodatkowane 0% stawką VAT, przy czym, aby mieć prawo do jej zastosowania, Jednostki muszą spełnić następujące warunki formalne:

- dostawa musi być zrealizowana na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo UE właściwe dla nabywcy (zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej - numer VAT UE);
- numer VAT UE nabywcy oraz numer VAT UE Gminy został wykazany na fakturze stwierdzającej dostawę towarów;

- przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres wykonania WDT Jednostka posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego UE (art. 42 ust. 2 ustawy o VAT), tj.:
 - dokumenty przewozowe;
 - specyfikację sztuk ładunku;
 - inne dokumenty, potwierdzające łącznie wywóz towarów.

Sprzedaż towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich nabytych w ramach działalności gospodarczej Gminy (VAT Marża)

Odrębną procedurą naliczania podatku VAT jest system związany z wystawianiem tzw. faktury VAT Marża. Podstawą opodatkowania w takim przypadku nie jest cała kwota należna od nabywcy, a narzucona marża i to od niej podatnik powinien odprowadzić podatek VAT. Szczegóły opodatkowania tą metodą określa art. 120 ustawy o VAT.

Nabycie produktów rolnych od rolnika ryczałtowego

Kolejna szczególna procedura naliczania podatku VAT obowiązuje przy nabyciu określonych towarów od rolnika ryczałtowego. W takiej sytuacji, nabywca jest zobowiązany wypłacić rolnikowi ryczałtowemu kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku VAT. Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, aktualnie wynosi 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych (bez podatku). Zgodnie z ustawą o VAT podatnik nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego jest zobowiązany wystawić w dwóch egzemplarzach fakturę VAT dokumentującą nabycie tych produktów, przy czym oryginał faktury jest przekazywany dostawcy (rolnikowi).

Faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako "Faktura VAT RR" i zawierać dane określone w art. 116 ustawy o VAT, jak również oświadczenie dostawcy produktów rolnych o następującym brzmieniu:

"Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług".

Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych (tj. w Gminie) kwotę podatku VAT, w rozliczeniu za okres, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną VAT;
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14. dnia, licząc od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności;
- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Sprzedaż towarów i usług przy braku uzyskania od kontrahenta zapłaty przez okres przekraczający 150 dni

Ustawa o VAT przewiduje również specjalnie reguły dla sytuacji, w której podatek VAT został przez podatnika zapłacony, przy czym nabywca towarów lub usług nie uiścił należności z tytułu dokonanej sprzedaży. Zgodnie z art. 89a ustawy o VAT podatnik (tu: Gmina) może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek VAT z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w Polsce, w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona.

Tego typu korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku VAT w odniesieniu do części kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Zgodnie z przepisami nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

W związku z tym Gmina będzie mogło skorygować zapłacony podatek VAT na powyższych zasadach, w przypadku braku płatności ze strony kontrahentów. Jednostki powinny zatem każdorazowo poinformować Centralę o tego typu sytuacji. Powyższą regułę można stosować jednak dopiero po spełnieniu odpowiednich kryteriów:

- dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonane na rzecz podatnika (zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny), niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. poz. 978), postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty: wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, a dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

Należy jednak pamiętać, że w przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, należność została jednak uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, podatnik zobowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta.

Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

Ustawa o VAT nie przewiduje opodatkowania podatkiem VAT dla czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. kradzież, sprzedaż substancji zabronionych itp.).

2.2.2. Czynności między Centralą i Jednostkami oraz pomiędzy samymi jednostkami budżetowymi Gminy Orzysz

Czynności wykonywane pomiędzy:

- Jednostkami Gminy a Gminą,
- pomiędzy samymi jednostkami budżetowymi lub zakładami budżetowymi Gminy Orzysz,

nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, z uwagi na to, że zgodnie z uchwałami NSA i wyrokiem TSUE są one wykonywane w ramach jednego podatnika. Oznacza to, że mają one charakter „wewnętrzny” i nie są traktowane jako transakcje pomiędzy dwiema stronami w świetle ustawy o VAT.

W rezultacie, w powyższych przypadkach nie dochodzi do opodatkowania VAT, w związku z czym nie ma obowiązku dokumentowania fakturami VAT, ani odnotowywania ich w rejestrach sprzedaży VAT.

2.3. Etap III – określenie szczegółowych zasad rozliczenia czynności dokonywanych przez Jednostki dla celów podatku VAT

2.3.1. Obowiązek podatkowy w podatku VAT

Obowiązek podatkowy w podatku VAT oznacza powinność świadczenia pieniężnego w zw. z zaistnieniem określonego zdarzenia, które kwalifikowane jest jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT. Powstanie obowiązku podatkowego oznacza konieczność zapłaty podatku VAT w deklaracji VAT za okres, w którym obowiązek ten powstał. Ustawa o VAT przewiduje różne warianty powstania obowiązku podatkowego:

- Z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, w tym również w odniesieniu do usług częściowych (np. sprzedaż gotowego posiłku, odpłatny wstęp na basen, przejście prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na nabywcę);
- Z upływem okresu rozliczeniowego lub okresu płatności – dla dostaw towarów i świadczenia usług, dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności i rozliczeń (np. dostawy energii elektrycznej fakturowane w ustalonych okresach);
- Z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty (zaliczki) z tytułu określonych czynności opodatkowanych;
- Z chwilą wystawienia faktury z tytułu określonych czynności opodatkowanych (np. usługa najmu / dzierżawy).

Powstanie obowiązku podatkowego od danej czynności opodatkowanej determinuje okres rozliczeniowy, w którym podatek VAT powinien zostać naliczony (ujęty w deklaracji VAT) oraz zapłacony. Określenie prawidłowego momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w odniesieniu do czynności wykonywanych przez Jednostki Gminy zawierają instrukcje szczegółowe.

2.3.2. Podstawa opodatkowania VAT

Podstawa opodatkowania jest narzędziem do ustalenia, od jakiej kwoty należy obliczyć VAT z tytułu danej transakcji.

Zgodnie z ustawą o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca (tj. sprzedawca) otrzymał lub ma otrzymać od swojego kontrahenta w ramach danej transakcji.

Do podstawy opodatkowania wlicza się także otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty, pod warunkiem, że mają one bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub świadczonych usług.

Podstawa opodatkowania obejmuje:

- Podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku VAT;
- Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od kontrahenta.

Podstawa opodatkowania = <u>kwota netto</u> sprzedaży
Podstawa opodatkowania + podatek VAT = <u>kwota brutto</u> (cena ostateczna)

Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Podstawę opodatkowania obniża się o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- wartość zwróconych towarów i opakowań;
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, mających bezpośredni wpływ na cenę, które zostały pierwotnie ujęte w podstawie opodatkowania.

Przypadki szczególne określania podstawy opodatkowania:

- nieodpłatna dostawa towarów - podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia - koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów;

- nieodpłatne świadczenia usług - podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika;
- import towarów - podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Ważne:

Kursy walut w przypadku podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej

- Przeliczenia na złote dokonuje się wg kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.
- W przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego - przeliczenia dokonuje się wg kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.
- W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

2.3.3. Stawki podatku VAT

Stawka VAT determinuje ostateczną wysokość podatku VAT jaka będzie należna z tytułu dokonania określonej transakcji. Ustawa o VAT przewiduje szereg stawek stosowanych w zależności od charakteru / rodzaju danej czynności:

- Stawka 23% - stawka podstawowa;
- Stawka 22% - stawka obowiązywała miała zastosowanie do końca 2010 r. obecnie stosuje się ją dla opłat dotyczących prawa użytkowania wieczystego gruntu ustanowionego do 31 grudnia 2010 r.;
- Stawka 8% - stawka obniżona, ma zastosowanie do różnego rodzaju działalności, np. usług gastronomicznych, hotelarskich, rozrywkowych, zakwaterowania, dostaw wody, wywozu nieczystości itd. (do końca 2010 r. obowiązywała stawka 7%);
- Stawka 5% - stawka obniżona, ma zastosowanie do niektórych produktów spożywczych, książek i czasopism specjalistycznych;
- Stawka 0% - stosowana przede wszystkim w eksporcie oraz wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów;
- „Stawka zw” – stosowana do transakcji zwolnionych z VAT. Tak potocznie oznacza się np. na fakturach usługę zwolnioną z opodatkowania VAT. Potocznie wskazuje się, że istnieje stawka ZW (tak często jest oznaczana na fakturach). Chodzi o przypadek, gdy czynność jest objęta przepisami o VAT, jednak podatek VAT nie jest na niej naliczany, gdyż dana dostawa towaru

lub usług jest zwolniona z opodatkowania. Oznacza to, że podatnik nie płaci podatku od takiej transakcji, ale z drugiej strony jest pozbawiony możliwości odliczenia podatku naliczonego od zakupów związanych z taką transakcją zwolnioną.

Określenie szczegółowych stawek dla czynności wykonywanych przez Jednostki Gminy zawierają instrukcje szczegółowe, dedykowane dla poszczególnych grup Jednostek.

2.3.4. Zasady dokumentowania czynności sprzedażowych VAT

Podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług są zobowiązani do właściwego udokumentowania czynności opodatkowanych VAT. W zależności od tego, kto jest nabywcą w ramach poszczególnych transakcji, sprzedaż powinna zostać udokumentowana fakturą VAT lub paragonem fiskalnym.

Zasadą jest, że:

- **Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (w tym własnych pracowników) powinna zostać w chwili sprzedaży udokumentowana przy pomocy kas fiskalnych (z wydaniem paragonu nabywcy), z wyłączeniem zwolnienia z obowiązku ewidencji za pomocą kas fiskalnych.**

Wyjątkiem jest sytuacja dotycząca świadczenia usług, w której wszystkie płatności od osób fizycznych dokonywane są wyłącznie w formie przelewów pieniężnych a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła. W sytuacji tej Jednostka jest zwolniona z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej na podstawie Załącznika do Rozporządzenia pozycja 38. W takim przypadku, Jednostka powinna jednak wystawić fakturę na żądanie nabywcy zgłoszone w ciągu 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, który dokonał przelewu bankowego (zgodnie z art. 87 ustawy Ordynacji Podatkowej⁴). Faktura taka powinna zawierać:

- imiona i nazwiska (nazwy albo firmy), adresy i sprzedawcy i kupującego bądź wykonawcy i odbiorcy usługi;
- numery NIP sprzedawcy;
- datę wystawienia i numer kolejny rachunku;
- określenie rodzaju i ilości towarów lub wykonanych usług oraz ich ceny jednostkowe;
- ogólną sumę należności wyrażoną liczbowo i słownie;
- czytelny podpis wystawcy rachunku oraz odcisk pieczęci wystawcy rachunku, jeżeli się nią posługuje.

Jednakże, w miejsce takiego dokumentu, czy to na żądanie osoby fizycznej, płacącej przelewem czy też z własnej inicjatywy Jednostka może wystawić fakturę VAT, zgodnie z przedstawionymi dalej wymogami.

⁴ Dz.U.2015.613 z dnia 06.05.2015 r.

Ważne:

Jednostki, w których jest prowadzony obrót gotówkowy posiadają już kasy fiskalne. Pozostałe Jednostki, o ile to możliwe, powinny weryfikować, czy zmiana ich dotychczasowej formy/zakresu działalności nie prowadzi do konieczności rozpoczęcia ewidencji fiskalnej. W części szczegółowej znajduje się opis sposobu dokumentacji poszczególnych transakcji, umożliwiający brak konieczności rejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej

Ważne:

Wszystkie kasy fiskalne znajdujące się w Jednostkach **mogą być używane do końca 2018 r. (zgodnie z art. 8 ust. 1 Ustawy centralizacyjnej).**

Osoba fizyczna, której został wystawiony paragon może - w ciągu 3 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę - zażądać wystawienia faktury VAT. W takiej sytuacji Jednostki będą zobowiązane do wystawienia oryginału faktury (wręczanego nabywcy) oraz wewnętrznego naliczenia podatku, który pozostanie w Jednostce, do którego należy załączyć paragon fiskalny (który powinien zostać oddany Jednostce w zamian za fakturę).

Ważne:

Usługi wynajmu (zgodnie z § 2 ust. 1 w związku z pozycją 26 załącznika do Rozporządzenia) korzystają ze zwolnienia z obowiązku dokumentacji za pomocą kas rejestrujących pod warunkiem, że świadczenie tych usług zostało udokumentowane fakturą VAT.

- **Sprzedaż na rzecz osób prawnych i fizycznych prowadzących działalność gospodarczą powinna zostać udokumentowana fakturą VAT.**

Jednostki są zasadniczo zobowiązane do wystawienia faktury VAT w dwóch przypadkach, tj. w celu udokumentowania:

- sprzedaży;
- otrzymania przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi części lub całości należności (zaliczka).

2.3.5. Terminy wystawiania faktur VAT

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT fakturę należy wystawić nie później niż 15 dni od zakończenia miesiąca, w którym:

- dostarczono towar lub wykonano usługę;
- otrzymano całość zapłaty lub część zapłaty albo zaliczkę.

Należy jednak pamiętać, że faktury VAT nie mogą być wystawione wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy lub świadczeniem usługi lub otrzymaniem całości lub części zapłaty.

Przykład:

Jednostka dokonuje dostawy towarów 31 października. Oznacza to, że fakturę powinna wystawić nie później niż do 15 listopada, lecz nie wcześniej niż 31 października.

2.3.6. Fakturowanie w odniesieniu do czynności zwolnionych z opodatkowania VAT

Zgodnie z przepisami, nie ma obowiązku wystawiania faktur VAT dokumentujących czynności zwolnione z podatku VAT. Niemniej jednak jeżeli nabywca towaru / usługi zażąda takiej faktury w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca w którym wydano towar lub wyświadczone usługę, wtedy Jednostki będą zobowiązane do jej wystawienia. Należy jednak pamiętać, że świadczenie czynności zwolnionych z podatku VAT powinno zostać zewidencjonowane w rejestrach sprzedażowych Centrali, a więc również (na wcześniejszym etapie) w rejestrach cząstkowych poszczególnych Jednostek.

2.3.7. Elementy obowiązkowe faktur sprzedażowych

W przypadku, gdy Jednostka powinna udokumentować opodatkowanie danej czynności za pomocą faktury VAT, faktura ta powinna zawierać następujące elementy:

- Datę wystawienia;
- Numer zgodnie z ustalonym kodem w procedurze konsolidacji, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- Określenie sprzedawcy;
- Imiona i nazwiska lub nazwy nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 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.

Ważne:

Jako sprzedawca na fakturze musi być wykazana od 1 stycznia 2017 r. Gmina Orzysz (w szczególności numer VAT używany do fakturowania to numer NIP Gminy).

W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług **zwolnionych od opodatkowania VAT** na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT wskazanie:

- Przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku;
- Przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia.

2.3.8. Faktury uproszczone

Ustawa o VAT przewiduje również dla określonych przypadków możliwość wystawiania faktur VAT zawierających okrojone dane - tzw. faktur VAT uproszczonych. W sytuacji, gdy kwota należności ogółem w danej transakcji nie przekracza 450 zł albo 100 euro (gdy należność jest wyrażona w tej obcej walucie), Jednostka nie ma obowiązku umieszczania na fakturze:

- imienia i nazwiska nabywcy lub jego nazwy oraz adresu;
- miary i ilości (liczby) dostarczonych towarów lub zakresu wykonanych usług;
- ceny jednostkowej towaru/usługi bez podatku (ceny netto);
- wartości dostarczonych towarów/wykonanych usług, bez kwoty podatku,

pod warunkiem, że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku VAT.

2.3.9. Faktury zbiorcze

Ustawa o VAT przewiduje również możliwość dokumentowania jedną fakturą wszystkich dokonanych w danym miesiącu dostaw towarów bądź wykonanych usług na **rzecz jednego kontrahenta**. Są to tzw. faktury zbiorcze (termin nieustawowy).

Przykład:

Jednostka dokonuje sprzedaży towarów na rzecz jednego kontrahenta w dniu 10 stycznia, 15 stycznia oraz 23 stycznia. Jednostka może wystawić jedną fakturę VAT w odniesieniu do wszystkich trzech sprzedaży, ale z zachowaniem ustawowych terminów, tj. do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprzedaży (15 lutego).

2.3.10. Elementy obowiązkowe faktur „zaliczkowych”

W niektórych przypadkach, otrzymanie zaliczek / przedpłat / rat na poczet wykonywanych przez Jednostki czynności będzie musiało zostać udokumentowane za pomocą tzw. faktur zaliczkowych.

Faktura zaliczkowa powinna zawierać następujące elementy:

- Datę wystawienia;
 - Numer zgodnie z ustalonym kodem w procedurze konsolidacji, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
 - Imiona i nazwiska lub nazwy nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
 - 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; w danym przypadku chodzi o numer VAT Gminy (Centrali).
 - 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;
 - Otrzymaną kwotę zapłaty;
 - Kwotę podatku wyliczoną według wzoru:
$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP}$$
- Gdzie:
- KP – kwota podatku;
- WB – kwota otrzymanej całości lub części zapłaty;
- SP – stawka podatku;
- Dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usług, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

Jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura, o której mowa w zdaniu pierwszym, powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.

W przypadku, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur.

2.3.11 Wystawienie faktury VAT korygującej

Fakturę korygującą wystawia się 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 zaliczki zapłaconej przez nabywcę;
- podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.

Faktura korygująca powinna zawierać następujące elementy:

- 1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - datę wystawienia;
 - kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
 - imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
 - numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku; w danym przypadku chodzi o numer VAT Gminy (Centrali).
 - numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług 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;

- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
- 4) przyczynę korekty;
 - 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
 - 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku gdy 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;
- może nie zawierać danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (określonych w punkcie 3 powyżej) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

2.3.12. Faktury korygujące VAT zmniejszające podstawę opodatkowania (faktury korygujące in minus)

W przypadku, gdy po dokonaniu sprzedaży:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen,
- 3) dokonano zwrotu towarów i opakowań,
- 4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zaliczki zapłaconej przez nabywcę, jeżeli nie doszło do sprzedaży,
- 5) stwierdzono, że faktura dokumentująca sprzedaż zawiera pomyłkę na skutek której zawyżono kwotę podatku VAT należnego,

obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, **potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę** towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę.

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

Przykład 1:

W styczniu Jednostka dokonuje sprzedaży i wystawia 15 stycznia fakturę. W związku z udzielonym rabatem, 27 stycznia Jednostka wystawia zmniejszającą fakturę korygującą. Nabywca otrzymał korektę 31 stycznia. Potwierdzenie otrzymania przez nabywcę faktury korygującej Jednostka otrzymuje 15 lutego.

Ponieważ nabywca dostał korektę w styczniu, a Gmina potwierdzenie przed złożeniem deklaracji za styczeń (tj. przed 25 lutego), zmniejszenie VAT może być ujęte już w rozliczeniu za styczeń.

Przykład 2:

W styczniu Jednostka dokonuje sprzedaży i wystawia 15 stycznia fakturę. W związku z udzielonym rabatem, 27 stycznia Jednostka wystawia zmniejszającą fakturę korygującą. Nabywca otrzymał korektę 31 stycznia. Potwierdzenie otrzymania przez nabywcę faktury korygującej Jednostka otrzymuje 27 lutego.

Ponieważ nabywca dostał korektę w styczniu, ale Gmina potwierdzenie już po złożeniu deklaracji za styczeń (tj. po 25 lutego), zmniejszenie VAT może być ujęte dopiero w rozliczeniu za luty.

Przykład 3:

W styczniu Jednostka dokonuje sprzedaży i wystawia 15 stycznia fakturę. W związku z udzielonym rabatem, 27 stycznia Jednostka wystawia zmniejszającą fakturę korygującą. Nabywca otrzymał korektę 1 lutego. Potwierdzenie otrzymania przez nabywcę faktury korygującej Jednostka otrzymuje 10 lutego.

Ponieważ nabywca dostał korektę w lutym, zmniejszenie VAT może być ujęte dopiero w rozliczeniu za styczeń

Powyższej zasady nie stosuje się, jeżeli faktura korygująca dotyczy sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub gazowej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, usług doprowadzania wody lub odprowadzania ścieków. W takich przypadkach faktury korygujące in minus ujmuje się w rejestrach za miesiąc wystawienia tych faktur korygujących.

2.3.13. Faktury korygujące VAT zwiększające podstawę opodatkowania (faktury korygujące in plus)

Określenie momentu ujęcia faktur korygujących in plus (zwiększających podstawę opodatkowania) w rozliczeniach i deklaracjach podatkowych jest uzależnione od przyczyny korekty:

- 1) Jeżeli przyczyną korekty jest zdarzenie, o którym Jednostka wiedziała lub powinna była wiedzieć w momencie wystawienia pierwotnej faktury (np. jeżeli korekta jest spowodowana błędem rachunkowym w pierwotnej fakturze) – fakturę korygującą należy ująć w rozliczeniach za miesiąc, w którym dokonano pierwotnej (korygowanej) sprzedaży;

- 2) Jeżeli przyczyna korekty nie mogła być znana w momencie dokonania pierwotnej sprzedaży, korektę in plus należy ująć w rozliczeniach za miesiąc wystawienia faktury korygującej.

Przykładowo, jeśli dopiero w kolejnym miesiącu po zafakturowaniu dostawy dokonano dodatkowych negocjacji, w wyniku których zwiększono cenę, faktura powinna być ujęta w miesiącu ustalenia ostatecznej ceny.

2.3.14. Wewnętrzne naliczenie w przypadku braku udokumentowania transakcji fakturą VAT lub paragonem fiskalnym

Wewnętrzne naliczenie podatku VAT („*Wewnętrzne Naliczenie*”) to dokument, który należy wystawić w sytuacji, gdy dana sprzedaż nie wymaga wystawienia paragonu lub faktury VAT, a Jednostka nie wystawi takiej faktury dobrowolnie. Nie chodzi o fakturę wystawianą na żądanie nabywcy. Jest to dokument wewnętrzny, którego nie wydaje się nabywcy.

Wewnętrzne Naliczenie nie wynika z przepisów prawa, lecz jako dokument wewnętrzny ma być pomocny w rozliczeniach, przeciwdziałając sytuacji, w której z uwagi na brak formalnego obowiązku udokumentowania na rzecz nabywcy, dana transakcja nie zostałaby ujęta dla celów VAT.

Jeśli po wystawieniu Wewnętrznego Naliczenia nabywca zgłosi żądanie wystawienia faktury, na kopii tej faktury (pozostającej w Jednostce) należy wskazać numer Wewnętrznego Naliczenia. Faktury tej nie ujmujemy w rejestrze VAT. W rejestrze ujmujemy wyłącznie Wewnętrzne Naliczenie.

Jednakże, jeśli przed wystawieniem Wewnętrznego Naliczenia nabywca zgłosi żądanie wystawienia faktury:

- na fakturze tej nie dokonujemy adnotacji,
- wystawioną na żądanie fakturę ujmujemy w sprzedażowym rejestrze VAT,
- nie wystawiamy Wewnętrznego Naliczenia dla tej transakcji.

3. Ogólne zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z zakupami dokonywanymi przez Jednostki

3.1. Prawo odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie z ustawą o VAT – podstawy prawne

3.1.1. Prawo do odliczenia

Zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 ustawy o VAT prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego („odzyskania” podatku VAT zapłaconego w ramach faktury) przysługuje podatnikowi, o którym mowa w art. 15 w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Warunkiem posiadania prawa do odliczenia jest spełnienie kryteriów określonych w ustawie o VAT:

- 1) status podatnika;
- 2) związek (wykorzystanie) zakupów ze sprzedażą opodatkowaną VAT;
- 3) posiadanie faktur VAT lub innych dokumentów (np. deklaracji celnych), które potwierdzają dokonanie zakupu.

3.1.2. Moment powstania prawa do odliczenia

Zgodnie przepisami ustawy o VAT, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego VAT o kwotę podatku VAT naliczonego powstaje zasadniczo:

- w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do zakupionych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (u sprzedawcy);
- jednak nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę VAT

Najczęściej w praktyce jest to miesiąc, w którym Jednostka otrzyma fakturę od sprzedawcy.

Podatnik, który nie odliczył VAT w okresie ustalonym na powyższych zasadach ma prawo do odliczenia VAT w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych po kumulatywnym spełnieniu powyższych warunków. W przeciwnym wypadku trzeba dokonać korekty wcześniejszych deklaracji VAT (będzie to robić Centrala po uzyskaniu korekty częściowej deklaracji VAT od Jednostek) oraz ująć zmianę w rejestrze zakupowym VAT.

Przykład:

Jednostka otrzymuje w dniu 1 lutego fakturę VAT wystawioną 31 stycznia, dokumentującą koszty energii dla budynku, który jest wynajmowany na rzecz przedsiębiorcy (sprzedaż opodatkowana VAT). Obowiązek podatkowy u sprzedawcy powstaje z datą wystawienia faktury VAT (31 stycznia), a więc prawo do odliczenia powstanie w dacie otrzymania faktury VAT (1 lutego). Tym samym VAT naliczony z tej faktury będzie podlegał odliczeniu w rozliczeniu za miesiąc luty (tj. składanej do 25 marca) lub jeden z dwóch kolejnych okresów (marzec lub kwiecień). Jeśli faktura ta nie zostanie ujęta w żadnym z tych miesięcy, podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia w drodze korekty rozliczeń za luty.

3.1.3. Pełne prawo do odliczenia

Prawo takie przysługuje, jeżeli zakupione towary i usługi są w wykorzystywane wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej VAT.

Przykład:

Zakup usług remontu budynku, który jest w całości wynajmowany dla celów prowadzonej przez najemcę działalności gospodarczej.

3.1.4. Brak prawa do odliczenia VAT

Podatnicy nie mają prawa do odliczenia podatku VAT od zakupu towarów i usług, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych VAT. W praktyce Jednostki mogą spotkać się z trzema sytuacjami, w których prawo do odliczenia VAT nie przysługuje:

- 1) wykorzystanie zakupów do czynności zwolnionych z VAT (np. najem na rzecz osób fizycznych);
- 2) wykorzystanie zakupów do czynności niepodlegających ustawie o VAT, w ramach których Jednostki działają jako organ władzy publicznej;
- 3) wykorzystanie zakupów zarówno do czynności zwolnionych z VAT, jak i do czynności niepodlegających ustawie o VAT.

Wszystkie trzy powyższe przypadki oznaczają brak prawa do odliczenia podatku VAT po stronie Gminy. W takim przypadku Jednostki nie są zobowiązane do ewidencji faktur VAT w rejestrach zakupu VAT.

Przykład:

W sytuacji zakupu usług remontu budynku mieszkalnego, który jest w całości wynajmowany na rzecz osób fizycznych (na cele mieszkaniowe), brak jest prawa do odliczenia, ponieważ tego typu wynajem jest zwolniony z VAT.

3.1.5. Konieczność odrębnego określenia prawa do odliczenia

W myśl art. 90 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy są zobowiązani do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami:

- 1) w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz,
- 2) w związku z którymi takie prawo nie przysługuje.

Przykład:

Na jednej fakturze wykazany jest zakup 2 puszek farby, z czego jedna będzie wykorzystana do pomalowania pomieszczenia wykorzystywanego wyłącznie do działalności opodatkowanej, druga do pomalowania pomieszczenia, wykorzystywanego wyłącznie do działalności niedającej prawa do odliczenia (zwolnionej z opodatkowania lub niepodlegającej opodatkowaniu – działalność organu władzy publicznej). W takim przypadku z faktury zakupowej będzie można odliczyć VAT tylko od 1 puszki farby.

3.2. Prawo do odliczenia – podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje, podatek VAT od zakupionych przez Jednostki towarów i usług może podlegać odliczeniu w zależności od następujących wariantów wykorzystania zakupu:

Związek wydatku z typem działalności Gminy	Pełne odliczenie podatku VAT	Brak prawa do odliczenia podatku VAT	Częściowe prawo do odliczenia podatku VAT
Zakupy związane wyłącznie z działalnością opodatkowaną VAT	tak		
Zakupy związane wyłącznie z działalnością organu władzy publicznej (pozostającą poza zakresem ustawy o VAT), i / lub z działalnością zwolnioną z VAT		tak	

3.2.1. Odliczenie podatku VAT naliczonego przez Jednostki

Przenosząc wskazane powyżej zasady na transakcje „zakupowe” dokonywane przez Jednostki Gminy, należy stwierdzić, że w celu określenia, czy w stosunku do ponoszonych przez Jednostki wydatków przysługuje prawo odliczenia podatku VAT naliczonego – Jednostka powinna każdorazowo określić, czy wydatek ten:

- 1) Został poniesiony wyłącznie w związku z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu (działalność organu władzy publicznej);
- 2) Został dokonany wyłącznie w związku z działalnością zwolnioną z VAT;
- 3) Został dokonany wyłącznie w związku z działalnością opodatkowaną VAT;
- 4) Został dokonany w związku z działalnością opodatkowaną VAT oraz z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu (działalność organu władzy publicznej) a nie można wydzielić „części” w jakiej towar / usługa jest związana tylko z jednym rodzajem działalności);
- 5) Został dokonany w związku z działalnością zwolnioną z VAT oraz z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu (działalność organu władzy publicznej);
- 6) Został dokonany w związku z działalnością zwolnioną i opodatkowaną VAT (nie można wydzielić „części” w jakiej towar / usługa jest związana tylko z jednym rodzajem działalności);
- 7) Został dokonany w związku z działalnością zwolnioną z VAT, działalnością opodatkowaną VAT oraz działalnością organu władzy publicznej (nie można wydzielić „części” w jakiej towar / usługa jest związana tylko z jednym rodzajem działalności);
- 8) Czy jest to nieruchomość / prawo użytkowania wieczystego wykorzystywane zarówno na cele działalności gospodarczej, jak i na cele osobiste (art. 87 ust 7b ustawy o VAT).

Należy pamiętać, że prawo do odliczenia podatku VAT związanego z zakupami towarów i usług przez Jednostki będzie przysługiwać Gminie również w sytuacji w której dany towar / usługa jest wykorzystywany do czynności opodatkowanych VAT wykonywanych przez inną jednostkę budżetową lub samą Gminę.

Przykład:

Jeżeli w tym samym budynku znajduje się:

- *szkoła, która prowadzi działalność pozostającą poza zakresem podatku VAT (tj. działa w charakterze organu władzy publicznej) oraz działalność opodatkowaną VAT oraz*
- *przedszkole, prowadzące jedynie działalność zwolnioną z podatku VAT i szkoła nabywa usługi telekomunikacyjne związane z funkcjonowaniem całego budynku (niemożliwe jest określenie, jaka część nabywanych usług dotyczy działalności bezpośrednio szkoły, a jaka działalności przedszkola), dla celów ustalenia prawa odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych przez szkołę należy uwzględnić zarówno działalność tej jednostki, jak i działalność prowadzoną przez przedszkole.*

W konsekwencji, pomimo faktu, że szkoła, która dokonała zakupu usług telekomunikacyjnych prowadzi wyłącznie działalność opodatkowaną VAT oraz działa jako organ władzy publicznej (działalność niepodlegającą VAT), Centrala będzie uprawniona jedynie do częściowego odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu tego zakupu, gdyż zakup ten jest związany jednocześnie z:

- *działalnością zwolnioną z podatku VAT prowadzoną przez przedszkole oraz*
- *działalnością opodatkowaną VAT i działalnością organu władzy publicznej (niepodlegającą ustawie o VAT) prowadzoną przez szkołę.*

Może się również zdarzyć sytuacja, w której zakup towarów lub usług przez jedną Jednostkę jest wykorzystywany do działalności przez inną jednostkę budżetową Gminy. Z takim przypadkiem mamy do czynienia przykładowo przy zakupie budynku przez szkołę, a następnie przekazaniu go na rzecz domu opieki społecznej. W takim przypadku to Jednostka dokonująca zakupu (tu szkoła) będzie zobowiązana do monitorowania wykorzystania nabywanych towarów i usług do określonej działalności.

3.3. Korekta podatku naliczonego VAT

3.3.1. Zakup towarów i usług przy braku płatności kontrahentowi zapłaty przez okres przekraczający 150 dni

W przypadku nieuregulowania przez Jednostkę zobowiązania wynikającego z faktury VAT, z której odliczono podatek VAT (w całości lub w części), w terminie 150 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na tej fakturze, podatnik (Gmina) jest zobowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Zasady tej nie stosuje się jednak, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

W przypadku uregulowania należności już po dokonaniu korekty, o której mowa powyżej podatnik ma prawo do ponownego odliczenia podatku VAT w rozliczeniu za okres, w którym należność tę uregulował. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

Przykład:

Jednostka otrzymała w styczniu 2017 r. fakturę związaną z budową basenu, który będzie wykorzystywany dla celów komercyjnych. VAT został odliczony w całości w deklaracji za styczeń. Termin płatności przypadał na 1 marca 2017 r.

- *W wyniku sporu z wykonawcą faktura nie została opłacona. Gmina powinna w deklaracji za lipiec 2017 r. skorygować (pomniejszyć podatek VAT naliczony) o kwotę VAT wynikającą z nieopłaconej faktury.*
- *Zapłata ostatecznie została dokonana w listopadzie 2018 r. – w deklaracji za ten miesiąc Gmina może odliczyć VAT naliczony.*

W konsekwencji Jednostki powinny informować Centralę o takich sytuacjach i monitorować przepływy płatności za faktury VAT zakupowe.

3.3.2. Korekta VAT od środków trwałych lub WNiP

Odrębne zasady odliczania podatku VAT zostały przewidziane dla wydatków związanych z nabyciem zakupów zaliczanych do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (dalej: **WNiP**), w stosunku do których następuje zmiana przeznaczenia nabytych towarów i usług między różnymi rodzajami działalności:

- działalnością opodatkowaną VAT
- zwolnioną z VAT,
- działalność organu władzy publicznej.

Korekta ta sprowadza się do zmiany w czasie wysokości VAT podlegającego odliczeniu (może być to korekta zwiększająca lub zmniejszająca).

3.3.2.1. Korekta środków trwałych lub WNiP o wartości poniżej 15 000 zł

W przypadku zakupu towarów i usług, które zostały zaliczone do środków trwałych Gminy, przy czym ich wartość nie przekracza 15.000 zł, Jednostki mają obowiązek monitorowania zmiany przeznaczenia (wykorzystania) tego typu środków trwałych do poszczególnych rodzajów czynności.

W odniesieniu do środków trwałych o wartości poniżej 15 000 zł okres monitorowania wyniesie 12 miesięcy, licząc od końca okresu, w którym środek trwały lub WNiP zostały oddane do użytkowania.

W przypadku zmiany przeznaczenia środka trwałego lub WNiP Jednostka będzie zobowiązana do uwzględnienia w częściowej deklaracji VAT stosownej korekty. Dodatkowo informacja o zmianach wykorzystania będzie obowiązkowo przekazywana do Centrali.

Jednostki będą również zobowiązane do dokonania stosownej korekty w przypadku dalszej likwidacji lub sprzedaży środków trwałych, przed upływem wskazanego okresu. Również w tym przypadku dodatkowo Centrala powinna zostać każdorazowo poinformowana o charakterze sprzedaży (tj. czy jest to sprzedaż opodatkowana VAT czy też sprzedaż zwolniona z VAT).

3.3.2.2. Korekta VAT od środków trwałych lub WNiP o wartości powyżej 15 000 zł

Podobne zasady obowiązują przy zakupie towarów i usług zaliczanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Gminy, których wartość przekracza 15.000 zł, Podstawową różnicą będzie tu okres monitorowania stopnia wykorzystania danego środka trwałego. Jednostki mają obowiązek monitorowania zmiany wykorzystania poszczególnych środków trwałych / wartości niematerialnych i prawnych do określonej działalności (z punktu widzenia prawa do odliczenia VAT) przez okres:

- 10 lat w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów;
- 5 lat w przypadku pozostałych środków trwałych.

Przykład:

Modernizacja budynku wykorzystywanego na cele mieszkalne (wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT – brak prawa do odliczenia). Po dwóch latach budynek zostaje wydierżawiony na rzecz przedsiębiorcy (zmiana przeznaczenia na czynności w całości opodatkowane VAT – pojawia się prawo do odliczenia). W konsekwencji Gmina będzie miało prawo do odliczenia części VAT od modernizacji budynku od momentu dzierżawy. Konieczne jest odnotowanie takiej zmiany w karcie inwestycji.

W przypadku ponownego wykorzystania budynku do działalności zwolnionej z VAT również dojdzie do zmiany przeznaczenia środka trwałego. Wykorzystanie powinno być w tym przypadku monitorowane przez okres 10 lat od roku oddania środka trwałego do użytkowania.

3.3.2.3. Korekta podatku VAT w związku ze zmianą przeznaczenia przed oddaniem środka trwałego do użytkowania (dotyczy środków trwałych o wartości powyżej 15 000 zł)

Może zdarzyć się również sytuacja, w której zakup towarów i usług (dokonywany w praktyce w dłuższym okresie czasu, np. w ramach większych inwestycji) jest wykorzystywany na wytworzenie środka trwałego, który:

- zgodnie z założeniami nie ma być wykorzystywany do czynności opodatkowanych VAT, w związku z czym podatek VAT od zakupów nie jest odliczany;
- następnie, jeszcze przed oddaniem środka trwałego do użytkowania, zostaje podjęta decyzja o zmianie przeznaczenia środka i wykorzystaniu go do czynności opodatkowanych VAT.

W takiej sytuacji Gmina będzie miała prawo do odliczenia podatku VAT od całości wydatków kumulatywnie, w rozliczeniu za okres, w którym podjęła decyzję o zmianie przeznaczenia (tylko w sytuacji gdy środek trwały nie został jeszcze oddany do użytkowania).

Podobna sytuacja może mieć miejsce gdy początkowo Gmina miała zamiar wykorzystać daną inwestycję do czynności opodatkowanych VAT i odliczała podatek VAT, a następnie zmieniła ten zamiar na wykorzystanie do czynności, z tytułu których Gminie nie przysługuje prawo do odliczenia VAT. W takich okolicznościach dokonanie korekty jest związane z koniecznością zwrotu uprzednio odliczonego podatku VAT w deklaracji za okres, w której podjęto decyzję o zmianie przeznaczenia.

Jednostki są zobowiązane każdorazowo monitorować wykorzystanie nakładów na wytworzenie poszczególnych środków trwałych, również w odniesieniu do nakładów ponoszonych przed oddaniem środków do użytkowania.

4. Zasady ujmowania transakcji w rejestrach VAT

Rejestry VAT (sprzedaży, zakupów towarów i usług) powinny być prowadzone przez Jednostkę z wykorzystaniem narzędzi informatycznych dostosowanych lub udostępnianych przez Gminę Orzysz.

4.1. Rejestr „sprzedaży”

Sporządzony za dany miesiąc powinien zawierać następujące informacje:

- nazwę jednostki prowadzącej rejestr;
- kod jednostki;
- okres, za który prowadzona jest ewidencja (np. rejestr sprzedaży za styczeń 2017 r.);
- dane dotyczące poszczególnych transakcji „sprzedażowych” dokonanych przez Jednostkę w danym okresie tj. transakcje opodatkowane, wykonywane przez Jednostkę w charakterze podatnika VAT, dla których obowiązek podatkowy (ustalony zgodnie z zasadami określonymi w części szczegółowej niniejszej instrukcji) powstał w okresie, za który sporządzany jest rejestr, tj. nazwa i NIP nabywcy, data sprzedaży / wykonania, data wystawienia faktury VAT,

numer faktury VAT, kwota netto, stawka podatku VAT, kwota podatku VAT, kwota brutto (z podatkiem).

4.2. Rejestr „zakupów towarów i usług”

Sporządzany za dany miesiąc powinien zawierać następujące informacje:

- nazwę jednostki prowadzącej rejestr;
- kod jednostki;
- okres, za który prowadzona jest ewidencja;
- dane dotyczące poszczególnych faktur zakupowych uwzględnianych w rejestrach – tj.: datę otrzymania faktury, datę wystawienia faktury, nazwę sprzedawcy, NIP sprzedawcy, numer faktury, wartość netto oraz stawkę podatku, kwotę podatku, informację czy zakup został wykorzystany do wytworzenia środka trwałego;

4.3. Faktury, które powinny zostać ujęte w rejestrach „zakupu”

Szczegółowe zasady dotyczące określania prawa odliczania podatku VAT naliczonego w związku z ponoszonymi przez Jednostkę wydatkami zostały określone w instrukcjach szczegółowych.

W przygotowywanych przez Jednostkę rejestrach „zakupowych” VAT powinny zostać ujęte wydatki poniesione przez Jednostkę w danym okresie, w związku z którymi Jednostce przysługuje pełne lub częściowe prawo odliczenia podatku VAT naliczonego. W rejestrach nie należy ujmować wydatków związanych:

- wyłącznie z działalnością organu władzy publicznej (niepodlegającą ustawie o VAT),
- wyłącznie z wykonywanymi przez jednostkę czynnościami zwolnionymi z podatku VAT,
- jednocześnie z działalnością organu władzy publicznej (niepodlegającą ustawie o VAT) oraz czynnościami zwolnionymi z podatku VAT;
- z zakupem towarów i usług, z tytułu którego nie przysługuje prawo odliczenia podatku VAT naliczonego (przykładowo zakup usług noclegowych i gastronomicznych).

W przypadku otrzymania faktury od tzw. „małego podatnika” (tj. faktury zawierającej słowa „metoda kasowa”) zgodnie z art. 21 ustawy o VAT w zw. z art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, należy ująć taką fakturę w rejestrze za miesiąc, w którym sprzedawca / usługodawca otrzymał płatność od Jednostki (w tym przypadku o prawie do odliczenia decyduje data wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy sprzedawcy / usługodawcy).