

Załącznik Nr 2  
do Zarządzenia Nr 107.2016  
Wójta Gminy Sadki  
z dnia 30 grudnia 2016 roku.

## **GMINA SADKI**

### **PROCEDURA ROZLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

## 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.....	5
3. Sprzedaż usług kserograficznych.....	5
4. Sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową.....	6
5. Sprzedaż usług zakwaterowania na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących bursy lub internaty oraz innych osób.....	6
IV. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami.....	6
1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe.....	6
2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne.....	7
3. Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej.....	7
4. Sprzedaż usług najmu ruchomości.....	7
5. Wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości.....	8
6. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych.....	8
7. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych.....	9
8. Użytkowanie wieczyste gruntu.....	10
V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji.....	10
1. Refakturowanie mediów.....	10
2. Sprzedaż towarów używanych.....	11
3. Sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych.....	11
4. Sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę).....	12
5. Sprzedaż usług wstępu (bilety).....	12
6. Sprzedaż złomu.....	13
7. Sprzedaż usług szkoleniowych.....	13
8. Sprzedaż usług reklamowych.....	14
9. Sprzedaż usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami.....	14
10. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych.....	14
VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami.....	15
1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Sadki.....	15
VII. Dokumentowanie transakcji.....	16
1. Wystawianie faktur.....	16
2. Faktury korygujące.....	16
3. Noty korygujące.....	17
4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących.....	18

## **I. Wykaz aktów prawnych i pojęć**

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

1. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę budżetową Gminy Sadki,
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.),
3. ustawie o systemie oświaty – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tj. Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.),
4. ustawie prawo budowlane – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.),
5. rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1215).

## II. Uwagi ogólne

Niniejsza procedura ma na celu wskazanie prawidłowego sposobu rozliczeń poszczególnych rodzajów transakcji dla celów podatku od towarów i usług. Procedura została podzielona na części według poszczególnych typów transakcji sprzedaży występujących/mogących wystąpić w Gminie Sadki oraz jej jednostkach, co ma na celu usprawnienie wyszukiwania niezbędnych informacji. W podatku od towarów i usług występuje podatek należny, obliczany od transakcji sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu oraz podatek naliczony, wynikający z faktur 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 od towarów i usług 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) należy rozpoznać (wykazać w rejestrze sprzedaży) daną transakcję;
- podstawę opodatkowania, a więc kwotę netto danej transakcji, którą następnie należy opodatkować według odpowiedniej stawki VAT (o ile jest to transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT);
- sposób opodatkowania danej transakcji, tj. czy dana transakcja:
  - podlega opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej (22% lub 23%) lub według stawek obniżonych (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.



### **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),
- 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 prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, placówki specjalistycznego poradnictwa, placówki inne niż wymienione powyżej wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekłe chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie, na rzecz podmiotów korzystających z usług określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz usług określonych w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 22 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 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – Dz. U. z 2013 r., poz. 1719 ze zm.).

Należy przyjąć, iż wskazane powyżej zwolnienia z VAT / obniżona stawka VAT nie obejmują sprzedaży: napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, 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). Podstawą opodatkowania jest kwota 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, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty. Taka sytuacja może występować w przypadku opłacania tzw. karnetów na posiłki w placówkach oświatowych.

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

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

Należy wskazać, że w świetle § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 45 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji, usługi stołówek w placówkach oświatowych, o których mowa w art. 43 ust. 9 ustawy o VAT prowadzonych przez te placówki i udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

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

## **2. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji**

Opodatkowanie wydawania duplikatów świadectw i legitymacji. Opłata za wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT)<sup>1</sup>.

Podstawą opodatkowania w przypadku opłat za wydawanie 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 przy pobieraniu opłat za wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji powstaje z chwilą wykonania usługi.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi 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 usługi wydania duplikatów świadectw i legitymacji nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i

<sup>1</sup> Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów (*vide*: interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2016 r., o sygn. IPPP1/4512-519/16-2/EK) przedmiotowe opłaty podlegają zwolnieniu z opodatkowania, jednakże w naszej ocenie można twierdzić, iż pobieranie opłat wydawanych na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 28 maja 2010 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (tj. Dz. U. z 2014 r., poz. 893 ze zm.) nie podlega opodatkowaniu VAT i w konsekwencji czynności te nie rodzą obowiązku ich raportowania dla celów VAT.

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 – świadczenie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych usług wydania duplikatów świadectw i legitymacji nie będzie, co do zasady powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 31 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji.

### **3. Sprzedaż usług kserograficznych**

Opodatkowanie usług kserograficznych. Usługi kserograficzne podlegają opodatkowaniu podstawową (23%) stawką VAT.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług kserograficznych 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 kserograficznych 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 sprzedaż usług kserograficznych 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 kserograficznych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

### **4. Sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową**

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

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność



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

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, 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 kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych usług kształcenia i wychowania wykraczające poza działalność podstawową nie będzie, co do zasady powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 31 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji. Wyjątek stanowią usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych, usługi świadczone przez szkoły tańca i instruktorów tańca oraz usługi świadczone przez szkoły nauki jazdy, które należy ewidencjonować na kasach rejestrujących.

## **5. Sprzedaż usług zakwaterowania na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących bursy lub internaty oraz innych osób**

Opodatkowanie sprzedaży usług zakwaterowania świadczonych przez jednostki prowadzące internaty i bursy jest uzależnione od tego, czy usługi te świadczone są na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących bursy i internaty, czy też na rzecz innych osób:

- jeżeli usługi zakwaterowania świadczone są przez internaty i bursy na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących bursy i internaty, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 30 lit. a ustawy o VAT),
- jeżeli usługi zakwaterowania świadczone są przez internaty i bursy na rzecz innych osób niż wyżej wymienione, transakcja taka podlega opodatkowaniu obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 163 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług zakwaterowania świadczonych przez szkoły prowadzące internaty i bursy 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 zakwaterowania 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 zakwaterowania 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 zakwaterowania świadczonych przez szkoły prowadzące internaty i bursy 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 zakwaterowania na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych przez szkoły prowadzące internaty i bursy powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Jednocześnie, świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

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

##### **1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe**

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

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

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

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, 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 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 nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury przez taką osobę 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 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 w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26<sup>2</sup>).

## **2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne**

Opodatkowanie – usługi najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne objęte są zwolnieniem z opodatkowania (art. 43 ust.1 pkt 36 ustawy o VAT).

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

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

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, 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 mieszkalne jest konieczne, jeśli sprzedaż jest

<sup>2</sup> Zwracamy uwagę, że projekt nowego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, który ma obowiązywać w 2017 r. przewiduje w poz. 26 załącznika, że ww. zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji będzie mieć zastosowanie również w przypadku otrzymania w całości zapłaty za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę będzie jednoznacznie wynikać, jakiej konkretnie czynności zapłata dotyczyła.



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 sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne nie jest konieczne, o ile nabywcą 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 na cele mieszkalne na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26<sup>3</sup>).

### **3. Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej**

Opodatkowanie – usługi dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej są objęte zwolnieniem z opodatkowania (zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (t.j. Dz. U. 2015, poz 736).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej 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 dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy dzierżawie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej 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 dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej 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

3 Zob. przypis nr 2

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 sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury przez taką osobę w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług dzierżawy gruntów na cele działalności rolniczej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26<sup>4</sup>).

#### **4. Sprzedaż usług najmu ruchomości**

Opodatkowanie – usługi najmu ruchomości, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu ruchomości 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 ruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku (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 ruchomości 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 ruchomości 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 datą wykonania usług o ile zostanie wskazany w niej okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu ruchomości nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury

4 Zob. przypis nr 2

przez taką osobę 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 ruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

## **5. Wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości**

Opodatkowanie wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z nieruchomości, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Zasadniczo jeżeli korzystanie z nieruchomości odbywa się za zgodą stron, a właściciel nie podejmuje czynności zmierzających do usunięcia korzystającego z zajmowanej nieruchomości, opodatkowanie ustala się na zasadach dotyczących sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości (patrz wyżej rozdział IV, pkt 1 i 2)<sup>5</sup>.

Jeżeli natomiast korzystający korzysta z nieruchomości bez zgody właściciela, który równocześnie podejmuje czynności zmierzające do usunięcia korzystającego z zajmowanej nieruchomości, wynagrodzenie z tytułu takiej czynności może zostać uznane za nie podlegające ustawie o VAT.

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

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

Jeżeli przed dniem bezumownego korzystania z nieruchomości / wystawieniem faktury za wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tego tytułu, 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).

<sup>5</sup> Przez „wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości” można w praktyce uznać szereg sytuacji występujących w JST. Tym samym w celu poprawnego opodatkowania VAT tych czynności w każdym przypadku należy dokonać szczegółowej analizy stanu faktycznego i zapisów zawartych umów.



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

Wystawienie faktury dokumentującej wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury przez taką osobę w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur. (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26<sup>6</sup>).

## **6. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych**

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli dla sprzedawanej nieruchomości (działki ewidencyjnej):

- nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunt podlegający sprzedaży nie jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja opodatkowana jest podstawową stawką VAT 23%.

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

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

<sup>6</sup> Zob. przypis nr 2

szczegółowo przeanalizowana pod kątem prawno-podatkowym, w szczególności pod kątem zastosowania zwolnienia z VAT.

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

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

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

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

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

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

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

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

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż nieruchomości niezabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ona ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 36).

## 7. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości zabudowanych jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli na sprzedawanej nieruchomości (działce ewidencyjnej):

- znajdują się obiekty, które nie stanowią budynków, budowli lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, są argumenty, aby twierdzić, iż taka transakcja jest opodatkowana tak jak sprzedaż nieruchomości niezabudowanej (patrz rozdział IV, pkt 5),
- znajdują się obiekty, które stanowią budynek, budowlę lub ich części należy ustalić czy nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie (pierwsze zasiedlenie jest rozumiane jako oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej):
  - jeżeli transakcja nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia i od pierwszego zasiedlenia upłynął okres co najmniej dwóch lat, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT),
  - jeżeli nie nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie lub od pierwszego zasiedlenia nie upłynął okres co najmniej dwóch lat, a przy nabyciu tych obiektów sprzedającemu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz sprzedawca nie ponosił wydatków na ulepszenie tych obiektów przekraczających kwoty 30% wartości początkowej w stosunku do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku naliczonego (przy czym warunku tego nie stosuje się jeżeli od dnia poniesienia takich wydatków ulepszony obiekt wykorzystywany był do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat), taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT),
  - w przypadku niespełnienia któregokolwiek z ww. warunków (tj. w przypadku nieruchomości w przypadku których nie doszło do pierwszego zasiedlenia lub w przypadku których od pierwszego zasiedlenia upłynął okres krótszy niż 2 lata, przy których zbywcy przysługiwało prawo do odliczenia VAT przy nabyciu lub przy wydatkach na ulepszenie, których wartość przekroczyłaby 30% wartości początkowej nieruchomości), transakcja podlegać będzie opodatkowaniu VAT.

W przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania VAT należy ustalić czy nieruchomość ta ma charakter budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (budynki mieszkalne jednorodzinne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m<sup>2</sup>, lokale mieszkalne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 150 m<sup>2</sup>). Sprzedaż takich nieruchomości podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu preferencyjnej stawki VAT wynoszącej 8%.

W przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania, ani z obniżonej stawki VAT oraz w odniesieniu do powierzchni budynków objętych społecznym programem mieszkaniowym przekraczającej 300 m<sup>2</sup> w odniesieniu do budynków mieszkalnych jednorodzinnych lub 150 m<sup>2</sup> w odniesieniu do lokali mieszkalnych, transakcja sprzedaży nieruchomości jest opodatkowana przy zastosowaniu podstawowej 23% stawki VAT.

Grunt zabudowany jest opodatkowany w ten sam sposób (ta sama stawka lub zwolnienie z VAT) jak zabudowania (budynki, budowle lub ich części), które są na nim zlokalizowane. Przepisy VAT nie określają jak postępować w przypadku gruntów,



na których znajdują się zabudowania opodatkowane różnymi stawkami VAT. W takim przypadku, możliwe jest alokowanie wartości gruntu do poszczególnych stawek VAT, którymi opodatkowane są poszczególne zabudowania, bazując albo na kluczu powierzchniowym zabudowań lub na kluczu opierającym się o wartości poszczególnych zabudowań.

W przypadku, gdy na nieruchomości składa się większa ilość działek ewidencyjnych, ww. analizy należy dokonywać odrębnie w odniesieniu do każdej z działek.

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

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

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

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

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

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

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

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

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - otrzymanie płatności gotówkowej z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących

działalności gospodarczej nie powoduje konieczności udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 36).

## **8. Użytkowanie wieczyste gruntu**

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

Użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1 maja 2004 r. nie podlega opodatkowaniu VAT.

W przypadku użytkowania wieczystego ustanowionego po tej dacie, użytkowanie wieczyste podlega opodatkowaniu VAT.

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

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

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

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

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

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

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (chyba, że faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy, wtedy możliwe jest jej wystawienie wcześniej niż na 30 dni przed dniem dokonania dostawy).

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

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (i pobór zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Takie świadczenia korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 39).

## **V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji**

### **1. Refakturowanie mediów**

Opodatkowanie refakturowania mediów. Jeżeli dochodzi do odsprzedaży mediów nabywanych we własnym imieniu, ale na rzecz innych podmiotów, co do zasady należy zastosować stawki VAT, które zostały zastosowane przy ich nabyciu.

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).

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 nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury przez taką osobę w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

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

## **2. Sprzedaż towarów używanych**

Opodatkowanie sprzedaży towarów używanych. Jeżeli:

- z tytułu pierwotnego nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego i jednocześnie towary te były wykorzystywane wyłącznie do czynności zwolnionych z opodatkowania, dostawa takich towarów jest zwolniona z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT),
- z tytułu pierwotnego nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi przysługiwało pełne lub częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego albo sprzedawane towary używane były wykorzystywane do czynności opodatkowanych lub jednocześnie do czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania lub też zbywane towary były wykorzystywane do czynności niepodlegających ustawie o VAT (a tym samym zbywcy nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT), takie transakcje podlegają opodatkowaniu przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23%.

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

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

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

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

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

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

### **3. 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 zależy od tego, co stanowi podstawę odpłatności za świadczenie ww. usług.

Jeżeli ww. usługi wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że całość odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina (lub jej jednostka organizacyjna), wówczas nie podlegają one opodatkowaniu VAT.

Natomiast, jeżeli:

- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym nie została odrębnie zawarta w tym zakresie umowa cywilnoprawna lub
- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjnoprawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym równocześnie zawarta została w tym zakresie odrębna umowa cywilnoprawna,

należy wskazać, iż zgodnie z wydawanymi interpretacjami indywidualnymi Ministra Finansów (przykładowo interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. IPTPP3.4512.242.2016.1.JM) otrzymywane dopłaty beneficjentów lub ich rodzin powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT (jeżeli usługi pomocy społecznej świadczone są przez: regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę domy pomocy społecznej, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, placówki specjalistycznego poradnictwa, placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekłe chorym lub osobom w podeszłym wieku oraz specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie).

Ponadto, naszym zdaniem, istnieją argumenty przemawiające za uznaniem ww. czynności za niepodlegające opodatkowaniu VAT, jednakże przedmiotowa kwestia wymagałaby potwierdzenia w drodze uzyskania interpretacji indywidualnej Ministra Finansów.

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, 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 pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanymi 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 związanymi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Jednocześnie, świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

#### **4. Sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę)**

Opodatkowanie sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę) określa się w zależności od wymienianych towarów lub usług. Transakcja barterowa może stanowić zarówno dostawę towarów, jak i świadczenie usług – w zależności od charakteru transakcji.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Z racji tego, iż dochodzi do wymiany świadczeń niepieniężnych, podstawa opodatkowania musi zostać określona w formie pieniężnej poprzez określenie wartości wymienianych towarów lub usług. Wycena wartości towaru lub usługi powinna zostać dokonana w oparciu o koszt nabycia lub wytworzenia dostarczanego towaru lub świadczonej usługi. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru lub świadczenia wymienianej usługi.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru lub świadczenia wymienianej usługi, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy towaru / świadczenia usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru / wykonano usługę (w przypadku niektórych usług możliwe jest wystawienie faktury przed 30. dniem licząc od momentu wykonania usługi, przy czym w takim przypadku konieczne jest określenie, jakiego okresu dotyczy faktura).

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej przy sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności

powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru / świadczenia wymienianej usługi.

Jednocześnie, świadczenia na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej mogą podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

## **5. Sprzedaż usług wstępu (bilety)**

Opodatkowanie sprzedaży usług wstępu (biletów). Sprzedaż usług wstępu jest opodatkowana obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 179, 182-186 ustawy o VAT) o ile odnoszą się do:

- usług związanych z działalnością obiektów sportowych, usług kulturalnych lub rozrywkowych - wyłącznie w zakresie wstępu na widowiska artystyczne (włączając przedstawienia cyrkowe) oraz do obiektów kulturalnych,
- usług związanych z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne, usług bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury, wstępu na imprezy sportowe, a także pozostałych usług związanych z rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu.

W przypadku dokonywania sprzedaży usług wstępu innych niż wskazane powyżej, takie transakcje będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług wstępu 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 wstępu powstaje z chwilą wykonania usługi.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi 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 wstępu 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 usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług wstępu (biletów) 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 wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług wstępu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

W tym przypadku zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania mogłoby przysługiwać w przypadku, gdy usługi byłyby świadczone przy użyciu urządzeń wydających bilety, obsługiwanych przez klienta (zwolnienie zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 41 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalniającego z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej).

## **6. Sprzedaż złomu**

Opodatkowanie sprzedaży złomu (złom metali nieszlachetnych oraz wraki przeznaczone do złomowania). Jeżeli sprzedaż złomu jest dokonywana przez podatnika (jednostkę), u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku, a nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, i jednocześnie dostawa złomu 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 złom.

Jest to tzw. mechanizm odwrotnego obciążenia zgodnie z którym obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na nabywcy (art. 17 ust. 1 pkt 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 złomu dokonywanej na rzecz podmiotu, który nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na sprzedawcy.

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

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży złomu 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 złomu 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 złomu 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 złomu 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 złożenia informacji podsumowującej VAT-27 – podatnik dokonujący dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT zobowiązany jest do złożenia informacji podsumowującej sprzedaż złomu za dany okres rozliczeniowy. Informację należy złożyć do urzędu skarbowego właściwego dla podatnika na druku VAT-27 w terminie do 25 dnia miesiąca po okresie, za który składana jest informacja.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż złomu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

## **7. Sprzedaż usług szkoleniowych**

Opodatkowanie sprzedaży usług szkoleniowych. Jeżeli sprzedaż tych usług dotyczy: usług nauczania języków obcych oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzonego w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczonego przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją oraz dostawy towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związanych, usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowanych w całości ze środków publicznych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związanych, takie transakcje podlegają zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 28 i 29 ustawy o VAT).

W przypadku dokonywania sprzedaży usług szkoleniowych innych niż wskazane powyżej, takie transakcje będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23%.

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

Obowiązek podatkowy przy usługach szkoleniowych 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 sprzedaż usług szkoleniowych 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 szkoleniowych 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 wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - w świetle § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 31 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia

ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji z wyjątkiem usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych, usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca oraz usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy.

## **8. Sprzedaż usług reklamowych**

Opodatkowanie sprzedaży usług reklamowych. Transakcje w tym zakresie będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23%.

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

Obowiązek podatkowy przy usługach reklamowych powstaje z chwilą dokonania wykonania usługi.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi 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 reklamowych 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 usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługi.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług reklamowych 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 wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług reklamowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej.

Jednocześnie, świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

## **9. Sprzedaż usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami**

Opodatkowanie sprzedaży usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami. Jeżeli sprzedaż tych usług dotyczy: usług pogrzebowych i pokrewnych (opłat cmentarnych, np. opłaty za miejsca pogrzebowe) wraz z dostawą trumien, urn i utensyliów pogrzebowych dostarczanych wraz z trumną lub urną, transakcje takie podlegają opodatkowaniu obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 180 ustawy o VAT).

Podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy usługach pogrzebowych oraz usługach związanych z cmentarzami powstaje z chwilą dokonania wykonania usługi.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi 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 pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami 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 pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami 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 wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Jednocześnie, świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może podlegać zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

## **10. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych.**

Opodatkowanie sprzedaży usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych jest podstawową stawką VAT 23% lub stawką 8%.

Jeśli obiekt sportowy jest udostępniany na cele prowadzonej przez korzystającego działalności (np. na prowadzenie punktu gastronomicznego, siłowni, sali zabaw dla dzieci, kursu tańca, organizowanie imprez, festynów i targów), takie usługi należałoby sklasyfikować jako „Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi własnymi lub dzierżawionymi” w grupowaniu 68.20.12.0 PKWiU (udostępnianie komercyjne) i tym samym zastosowanie znajdzie stawka podstawowa VAT w wysokości 23%.

Wyjątek stanowi wynajem obiektów sportowych na zasadach uprawniających do korzystania z obiektu zgodnie z jego charakterem (w celach rekreacyjno-sportowych).



Tego rodzaju udostępnienie obiektu sportowego podmiotom gospodarczym, innym jednostkom organizacyjnym i osobom fizycznym – można sklasyfikować jako „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych”, mieszczące się w grupowaniu 93.11.10.0 PKWiU (udostępnianie niekomercyjne). Tym samym usługi te mogą korzystać z preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych 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 obiektów sportowych 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 obiektów sportowych 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 obiektów sportowych 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 obiektów sportowych nie jest konieczne, gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nawet w przypadku zgłoszenia żądania wystawienia faktury przez taką osobę 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 obiektów sportowych 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 w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26)<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Zob. przypis nr 2.

## **VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami**

### **1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Sadki**

Centralizacja rozliczeń VAT powoduje, iż zasady wskazane we wcześniejszej części procedury nie znajdą zastosowania do transakcji dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Sadki (pomiędzy jednostkami budżetowymi).

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

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, aby 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.

## VII. 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 jakiegokolwiek 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 (Dz. U. z 2016 r., poz. 1047);
- 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 Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1215).

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.

**ZASTĘPCA WÓJTA**

*[Podpis]*  
mgr *[Podpis]*