

INSTRUKCJA

**rozliczeń podatku od towarów i usług
dla czynności wykonywanych przez placówki oświatowe
Gminy Kochanowice
oraz Szkolne Schronisko Młodzieżowe w Pawelkach**

SPIS TREŚCI

WSTĘP	3
PODSTAWY PRAWNE.....	4
SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY.....	5
1. Wyjaśnienia ogólne	5
1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Jednostki na gruncie przepisów o VAT.....	5
1.2. Obowiązek podatkowy	6
1.3. Podstawa opodatkowania	7
1.4. Stawka VAT	7
1.5. Dokumentowanie.....	7
1.6. Ulga na nieściągalne wierzytelności.....	13
2. Część szczegółowa	15
2.1. Opłata za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw	15
2.2. Opłata za pobyt dzieci w przedszkolu pow. limitu 5 godzin	16
2.3. Opłata za wyżywienie uczniów i personelu pedagogicznego	18
2.5. Opłata za wyżywienie personelu administracyjnego i osób trzecich.....	20
2.6. Organizacja kolonii i obozów.....	22
2.7. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością	24
2.8. Wynajem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe (mieszkania służbowe)	26
2.9. Nieodpłatne udostępnienie pomieszczeń (użyczenie)	28
2.10. Refakturowanie mediów	29
2.11. Zamiana towarów i usług	33
2.12. Usługi wypożyczenia (wynajmu) rowerów	34
2.13. Usługi noclegowe w schronisku młodzieżowym.....	36
2.14. Odwrotne obciążenie (sprzedaż złomu i makulatury)	38
2.15. Sprzedaż innego majątku ruchomego	42
ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY	43
1. Wyjaśnienia ogólne	43
1.1. Dokumentowanie (faktury zakupu, faktury korygujące zakup, noty korygujące).....	43
1.2. Termin odliczenia podatku VAT naliczonego	44
1.3. Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego.....	45
1.4. Prewspółczynnik.....	46
1.5. Proporcja sprzedaży.....	49
1.6. Korekta roczna.....	51
1.7. Korekta wieloletnia w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości pow. 15.000 zł	51
1.8. Przeterminowane zobowiązania	52
2. Część szczegółowa	54
2.1. Zakup produktów rolnych od rolnika ryczałtowego.....	54
2.2. Zakup usług hotelowych i gastronomicznych	55
2.3. Odwrotne obciążenie	55

WSTĘP

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, w którym uznał, że jednostki organizacyjne takie jak gminne jednostki budżetowe nie posiadają statusu podatnika VAT odrębnego od tworzącej je gminy (nie spełniają wymaganego przepisami o podatku VAT warunku samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej). W praktyce oznacza to, że rozliczenia podatku VAT nie powinny odbywać się na poziomie jednostki budżetowej, lecz w tzw. modelu skonsolidowanym, w którym podatnikiem podatku VAT w stosunkach z urzędem skarbowym będzie wyłącznie gmina, która jako jedyna składać będzie do urzędu skarbowego deklaracje VAT.

Wdrażany system powoduje, że jednostki budżetowe Gminy Kochanowice zobowiązane będą do:

- prowadzenia rozliczeń podatku VAT wynikających z prowadzonej przez nie działalności (zakupy i sprzedaż) oraz właściwego ich dokumentowania, bez względu na wartość dochodów realizowanych w ramach tzw. działalności komercyjnej,
- sporządzania „częstkowych” ewidencji (rejestrów) VAT oraz właściwego ujmowania w tych rejestrach czynności (transakcji) wykonywanych przez te jednostki oraz dokonywanych przez nie zakupów (w zakresie związanym z prowadzoną działalnością), a na podstawie powyższych rejestrów także do
- sporządzania „częstkowych” deklaracji VAT.

„Częstkowe” ewidencje i deklaracje VAT sporządzane przez jednostki budżetowe będą konsolidowane na poziomie Gminy, a przedstawione w nich dane znajdą odzwierciedlenie w deklaracji tzw. końcowej, składanej przez Gminę do urzędu skarbowego.

Celem niniejszej Instrukcji jest określenie zasad dokonywania rozliczeń podatku VAT z tytułu czynności wykonywanych przez jednostki oświatowe Gminy Kochanowice oraz Szkolne Schronisko Młodzieżowe w Pawełkach [dalej łącznie **Jednostki**] oraz zasad ich ujmowania w prowadzonych ewidencjach (rejestrach) „częstkowych”. Instrukcja zapewnić ma spójność rozliczeń poszczególnych typów czynności (transakcji) na poziomie całej Gminy tak, aby rozliczenia te dokonywane w sposób jednolity we wszystkich tych jednostkach. Forma, sposób i termin przekazywania danych przez Jednostki przedstawiony został w dokumencie zatytułowanym „Procedura obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Kochanowice”, stanowiącym Załącznik nr 2 do Zarządzenia nr RG.0050.66.2017 z dnia 2 stycznia 2017 r. Wójta Gminy Kochanowice w sprawie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Gminie Kochanowice.

Niniejsza Instrukcja przygotowana została według przepisów obowiązujących na dzień 1 stycznia 2017 r. oraz według praktyki ich stosowania znanej na ten dzień. Podkreślić należy, że wiele kwestii związanych z rozliczeniami podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jest niejasnych i jest przedmiotem odmiennych interpretacji dokonywanych przez samorządy, przez organy podatkowe i przez sądy. Kwestie te zostały w niniejszej Instrukcji zaznaczone, przy czym mając na uwadze bezpieczeństwo podatkowe Gminy przyjęto, że zastosowanie miało będzie podejście prezentowane przez organy podatkowe.

Niniejsza Instrukcja składa się z dwóch części – część pierwsza dotyczy sprzedaży (dochodów) i zasad ustalania podatku VAT należnego, część druga dotyczy zakupów (wydatków) i zasad odliczania podatku VAT naliczonego. Każda z części na wstępie zawiera wyjaśnienia ogólne, a w dalszej kolejności szczegółowe omówienie zasad opodatkowania poszczególnych czynności, na podstawie informacji wskazanych przez Jednostki w kwestionariuszach diagnostycznych.

PODSTAWY PRAWNE

Niniejszą Instrukcję przygotowano w oparciu o przepisy następujących aktów prawnych:

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.) [**ustawa o VAT**],
- ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454) [**ustawa centralizacyjna**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193) [**rozporządzenie ws. prewspółczynnika**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. poz. 1719) [**rozporządzenie ws. obniżonych stawek VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 736 ze zm.) [**rozporządzenie ws. zwolnień z VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 363) [**rozporządzenie ws. kas rejestrujących**],
- rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2177) [**rozporządzenie ws. zwolnień z kas rejestrujących**].

SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY

1. Wyjaśnienia ogólne

1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Jednostki na gruncie przepisów o VAT

W świetle przepisów ustawy o VAT czynności wykonywane przez Jednostkę kwalifikowane będą do jednej z następujących kategorii:

- 1) czynności tzw. niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT (zalicza się tu przede wszystkim czynności wykonywane przez Jednostkę w ramach realizacji zadań statutowych), oraz
- 2) czynności tzw. podlegające opodatkowaniu podatkiem, w ramach których dodatkowo wyróżnia się:
 - a) czynności opodatkowane (mowa tu o czynnościach opodatkowanych jedną z obowiązujących w danym okresie stawek podatku VAT – obecnie 23%, 8%, 5% oraz 0%),
 - b) czynności zwolnione z VAT.

Czynności opodatkowane podatkiem VAT według stawki 23%, 8% lub 5% skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego i wykazania danej czynności (transakcji) w rejestrze sprzedaży i deklaracji częstkowej. Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, opodatkowane stawką 0% oraz zwolnione z VAT, mimo, że nie skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego (we wszystkich powyższych przypadkach podatek ten efektywnie wynosi zero) muszą być rozróżniane, ponieważ skutkują odmiennymi konsekwencjami w zakresie sposobu dokumentowania, sposobu wykazania w ewidencji (rejestrze) sprzedaży oraz istnienia bądź braku prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych z tymi czynnościami. Różnice przedstawia tabela.

Czynność	Dokumentowanie	Ujęcie w ewidencji/ deklaracji częstkowej	Prawo do odliczenia VAT naliczonego
Opodatkowana stawką 23%, 8% lub 5%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Opodatkowana stawką 0%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Zwolniona z VAT	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	NIE
Niepodlegająca opodatkowaniu	nota księgowa	NIE	NIE

Powyższa kwalifikacja dotyczy czynności wykonywanych przez Jednostkę na rzecz osób trzecich, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego bądź też na rzecz jednostek organizacyjnych innych jednostek samorządu terytorialnego (jednostek budżetowych i zakładów budżetowych innych gmin, powiatów i województw). Czynności wykonywane na rzecz innych jednostek budżetowych Gminy Kochanowice natomiast stanowią czynności wewnętrzne, które z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT traktowane są jako czynności wykonywane w obrębie tego samego podatnika VAT.

UWAGA: Od 1 stycznia 2017 r. czynności wykonywane przez Jednostkę:

- na rzecz Gminy Kochanowice (Urzędu Gminy Kochanowice) bądź też
- na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Kochanowice

z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT stanowią tzw. czynności wewnętrzne i jako takie:

- a) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (nie są ani opodatkowane VAT ani zwolnione z VAT),
- b) powinny być dokumentowane za pomocą NOTY księgowej (nie należy wystawiać faktur ani rachunków).

1.2. Obowiązek podatkowy

W odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. tych, które będą następnie wykazywane w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej), należy zawsze ustalić tzw. moment powstania obowiązku podatkowego. Właściwe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ważne o tyle, że moment ten wyznacza okres (miesiąc), w którym dana czynność powinna być ujęta w ewidencji i deklaracji częstkowej. Zbyt późne ustalenie obowiązku podatkowego i wynikające stąd zbyt późne ujęcie danej czynności w ewidencji i deklaracji częstkowej skutkować może koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Szczegółowe zasady ustalania obowiązku podatkowego określa art. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z zawartymi tam regulacjami, obowiązek podatkowy – w zależności od przypadku – powstawać może:

- z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi (reguła ogólna, art. 19a ust. 1), w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2),
- z upływem ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych – dotyczy dostaw towarów i świadczenia usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (przykładowo: najem/dzierżawa). Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi,
- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – dot. przykładowo usług ubezpieczeniowych oraz niektórych usług finansowych;
- z chwilą wystawienia faktury – dot. przykładowo świadczenia usług najmu, dzierżawy lub usług o podobnym charakterze, jak również dostaw (w tym refakturowania) towarów i usług zaliczanych do tzw. mediów,
- z upływem terminu na wystawienie faktury lub z upływem terminu płatności – dot. czynności wymienionych w punkcie powyżej w przypadku, gdy Jednostka nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem (ustawowe terminy wystawienia faktury zostały wskazane poniżej).

Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady również w przypadku otrzymania – przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi – zaliczek, zadatków lub przedpłat. Zasadę taką wprowadza art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi Jednostka otrzyma całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Istnieją jednak przypadki, w których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (dot. m.in. usług najmu/dzierżawy, refakturowania mediów; patrz „Część szczegółowa” poniżej).

1.3. Podstawa opodatkowania

Zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT, tj. zasady obliczania kwoty, od której należy obliczyć podatek VAT należny, regulują przepisy art. 29a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać (tzw. kwota należna) z tytułu sprzedaży:

- od nabywcy lub usługobiorcy, bądź też
- od osoby trzeciej,

włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami lub innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (UWAGA: dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na pokrycie kosztów pozostają bez znaczenia dla celów ustalania podstawy opodatkowania).

Kwota należna jest zawsze kwotą brutto, tzn. jeśli w umowie nie wskazano, czy ustalona w niej cena jest ceną netto czy brutto, przyjmuje się, że jest to cena/wartość brutto.

1.4. Stawka VAT

Dla każdej czynności podlegającej opodatkowaniu należy ustalić właściwą stawkę podatku VAT lub zwolnienie z VAT. W roku 2017 obowiązują następujące stawki podatku VAT:

- stawka podstawowa – 23%,
- stawka obniżona – 8% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 3 do ustawy o VAT oraz w §3 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 5% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 10 do ustawy o VAT oraz w §4 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 4% (dot. usług taksówek osobowych, nie będzie miała zastosowania w przypadku Jednostek),
- stawka obniżona – 0% (ma zastosowanie do eksportu towarów, tzw. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz czynności wskazanych w Rozdziale 4 i 5 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT – co do zasady nie będzie miała zastosowania w przypadku Jednostek).

Dla niektórych czynności przewidziano zwolnienie z VAT. Katalog czynności zwolnionych z VAT wskazany został w art. 43 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu ws zwolnień z VAT.

1.5. Dokumentowanie

1.5.1. Faktury

Wykonanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT (opodatkowanych bądź zwolnionych z VAT) Jednostka będzie obowiązana dokumentować fakturą. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, Jednostka jest obowiązana wystawić fakturę (art. 106b ustawy o VAT):

- 1) bez wezwania nabywcy – w każdym przypadku dokonywania sprzedaży opodatkowanej na rzecz:
 - a) innego podatnika podatku VAT (osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą),
 - b) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Powyższe dotyczy również faktur dokumentujących otrzymanie na poczet takich dostaw/usług całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi (art. 106b ust. 1 ustawy o VAT);

2) na żądanie nabywcy:

- a) w przypadku dokonywania sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego,
- b) w przypadku dokonywania sprzedaży zwolnionej z VAT

– jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie ww. terminu, Jednostka nie ma obowiązku wystawienia faktury (może jednak taki dokument wystawić, jeśli taka będzie jej decyzja).

1.5.2. Termin wystawienia faktury

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Wyjątki dotyczą m.in.:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych – fakturę należy wystawić nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi,
- b) dostaw (w tym refakturowania) energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności,
- c) świadczenia (w tym refakturowania) usług, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. m.in.:
 - usług telekomunikacyjnych,
 - usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (ogólnie: usługi zw. z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi zw. z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zw. ze zbieraniem odpadów, usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
 - usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

– fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

W odniesieniu do faktur wystawianych na żądanie, fakturę wystawia się:

- 1) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca,
- 2) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania (art. 106i ust. 6 ustawy o VAT).

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi lub otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT). Powyższe ograniczenie nie dotyczy:

- 1) dostaw towarów i świadczenia usług tzw. ciągłych, o których mowa w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT (dostaw/usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń),
- 2) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (patrz pkt c) powyżej),

– jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

1.5.3. Elementy obowiązkowe faktury

Każda faktura wystawiana przez Jednostkę musi zawierać (art. 106e ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

<u>Sprzedawca:</u> GMINA KOCHANOWICE UL. WOLNOŚCI 5 42-713 KOCHANOWICE NIP: 575-18-65-105	<u>Wystawca:</u> NAZWA JEDNOSTKI ADRES JEDNOSTKI
---	--
- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- 7) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- 8) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),
- 9) 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,
- 10) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),
- 11) stawkę podatku,
- 12) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku (tzw. wartość netto faktury),
- 13) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku (wartość VAT),
- 14) kwotę należności ogółem (tzw. wartość brutto faktury).

W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku faktura powinna zawierać dodatkowo:

- 1) wskazanie przepisu ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego jednostka stosuje zwolnienie od podatku,
- 2) wskazanie przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- 3) wskazanie innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji Jednostka dokonująca sprzedaży (art. 106g ust. 1 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej (np. faktura wystawiana jest na żądanie osoby, której wcześniej wydano paragon fiskalny), do egzemplarza faktury pozostającej w Jednostce dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (należy odebrać oryginał paragonu od nabywcy i dopiero na tej podstawie wystawić fakturę; art. 106h ust. 1 ustawy o VAT).

1.5.4. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki/zadatku/raty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi co do zasady powoduje powstanie w odniesieniu do tej zaliczki obowiązku podatkowego i wystawienie faktury na kwotę otrzymanej płatności. Kwota zaliczki stanowi wartość brutto faktury zaliczkowej. Faktura zaliczkowa musi zawierać (art. 106f ust. 1 ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

<u>Sprzedawca:</u> GMINA KOCHANOWICE UL. WOLNOŚCI 5 42-713 KOCHANOWICE NIP: 575-18-65-105	<u>Wystawca:</u> NAZWA JEDNOSTKI ADRES JEDNOSTKI
---	--
- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) otrzymaną kwotę zapłaty,
- 7) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

- 8) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku, a w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT – także wskazanie podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Taka faktura powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przypadku, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur (art. 106f ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

1.5.5. Korekty sprzedaży

Elementy obowiązkowe faktury korygującej

W przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen,
- 3) dokonano zwrotu zaliczki,
- 4) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

– należy wystawić fakturę korygującą.

Faktura korygująca musi zawierać:

- 1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”,
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) datę wystawienia,
 - b) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
 - c) imiona i nazwiska oraz nazwy podatnika (Gminy) i nabywcy towarów oraz ich adresy,
 - d) numery NIP Gminy i nabywcy,
 - e) 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,
 - f) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) przyczynę korekty,
- 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej,
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku gdy Jednostka udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca:

- 1) musi zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
- 2) może nie zawierać danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (określonych w pkt 3) powyżej) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Moment ujęcia faktur korygujących w rejestrze sprzedaży

Faktury korygujące zmniejszające podstawę opodatkowania (korekty *in minus*)

W przypadku, gdy po dokonaniu sprzedaży:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów lub obniżek ceny,
- 3) zwrócono nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do sprzedaży nie doszło,

- 4) stwierdzono pomyłkę w kwocie podatku na fakturze skutkującą wykazaniem kwoty podatku wyższej niż należna,

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

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

Warunku posiadania przez Jednostkę potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się:

- 1) w przypadku faktur korygujących dotyczących sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków, itd.); w takim przypadku, faktury korygujące zmniejszające ujemnie się w rejestrze sprzedaży za miesiąc, w którym zostały wystawione,
- 2) gdy Jednostka nie uzyskała potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej; w takim przypadku, ujęcie faktury korygującej zmniejszającej i wynikające stąd stosowne obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku VAT należnego następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione wymagane przesłanki (Jednostka podjęła udokumentowaną próbę doręczenia oraz otrzymała dokumenty, z których wynika, że nabywca wie, że transakcja została zrealizowana na zasadach udokumentowanych fakturą korygującą).

Faktury korygujące zwiększające podstawę opodatkowania (korekty *in plus*)

Ustalenie momentu ujęcia faktury korygującej zwiększającej podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku VAT należnego uzależnione jest od przyczyny tej korekty. I tak:

- 1) jeżeli przyczyną korekty jest zdarzenie, o którym Jednostka wiedziała lub powinna była wiedzieć w momencie wystawienia faktury pierwotnej (przykładowo, jeżeli korekta spowodowana jest błędem w kalkulacji ceny, ilości lub innym błędem rachunkowym na fakturze) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć w rozliczeniu za miesiąc, w którym ujęta została pierwotna faktura (sprzedaż),
- 2) jeżeli przyczyna korekty zaistniała już po wystawieniu faktury pierwotnej (faktura pierwotna w momencie jej wystawienia była prawidłowa – przykładowo po jej wystawieniu dokonano z nabywcą umownego podwyższenia ceny) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć „na bieżąco”, w momencie jej wystawienia (uzgodnienia podwyższenia ceny).

1.5.6. Duplikaty faktur

W przypadku, gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie, należy wystawić fakturę ponownie:

- 1) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu Jednostki – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek nabywcy (faktura zaginęła u nabywcy)
- 2) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek Jednostki (faktura zaginęła w Jednostce).

Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jej wystawienia.

1.5.7. Paragony fiskalne

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega udokumentowaniu za pomocą paragonów fiskalnych. Jednostka jest obowiązana dokonywać wydruku paragonu fiskalnego oraz wydawać wydrukowany paragon nabywcy.

W niektórych przypadkach sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych jest zwolniona z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Jednostki budżetowe, które w okresie do 31 grudnia 2016 r. były zwolnione z obowiązku stosowania kas rejestrujących, są nadal zwolnione z tego obowiązku do dnia 31 grudnia 2017 r. (podstawa prawna: §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws kas rejestrujących). W części szczegółowej niniejszej Instrukcji podano podstawy prawne do zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących dla jednostek, które nie mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w zdaniu poprzednim.

1.6. *Ulga na nieściągalne wierzytelności*

Zgodnie z art. 89a ustawy o VAT, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

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

Korekta podatku należnego możliwa jest w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
 - a) wierzyciel (Gmina) i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,

- 3) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Korekta może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela (Gminę) deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

W przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel (Gmina) obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Wierzyciel (Gmina) obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika. Zawiadomienie składa się na druku VAT-ZD, stanowiącym załącznik do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz.U. poz. 1451).

2. Część szczegółowa

2.1. *Oплата za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw*

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że opłata taka ma charakter opłaty publicznoprawnej i jako taka pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, organy podatkowe uznają natomiast, że stanowi ona wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane).

Obowiązek podatkowy: Reguła ogólna – z chwilą dokonania dostawy [wydania dokumentu] (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Jeżeli przed dniem dokonania dostawy [wydania dokumentu] otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży omawianych usług nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca. Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania świadczonych przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 32 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU ex 85 Usługi w zakresie edukacji [obejmuje PKWiU 85.1 Wychowanie przedszkolne]).

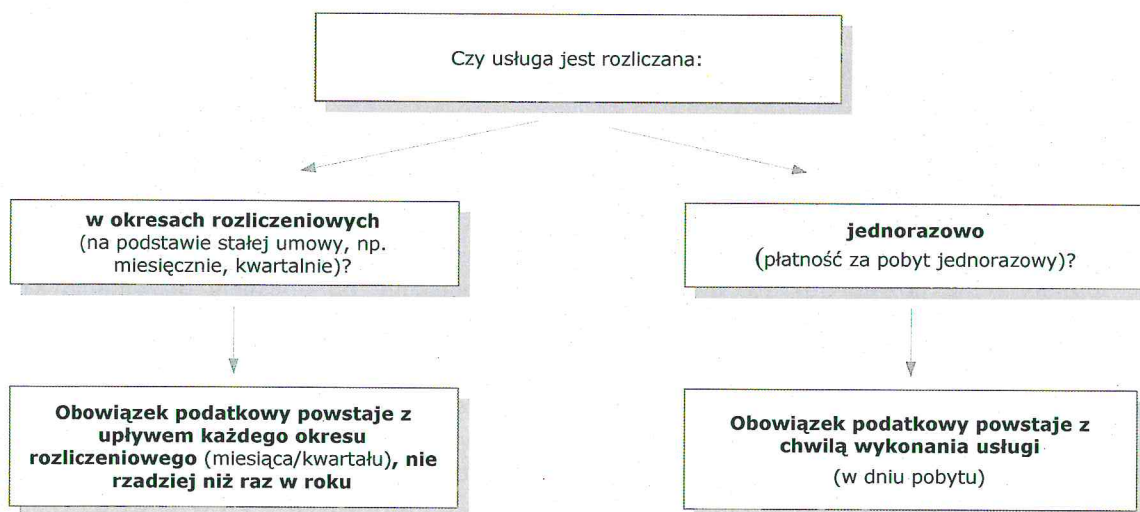
2.2. *Opłata za pobyt dzieci w przedszkolu pow. limitu 5 godzin*

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za korzystanie z opieki i wychowania przedszkolnego w zakresie przekraczającym przewidziany przepisami podstawowy 5-godzinny wymiar czasowy. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że opłata taka ma charakter opłaty publicznoprawnej i jako taka pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, organy podatkowe uznają natomiast, że stanowi ona wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca. Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania świadczonych przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 32 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU ex 85 Usługi w zakresie edukacji [obejmuje PKWiU 85.1 Wychowanie przedszkolne]).

2.3. Opłata za wyżywienie uczniów i personelu pedagogicznego

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za wyżywienie dzieci w stołówkach szkolnych i przedszkolnych. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że pobierając tego rodzaju opłaty samorządowe placówki oświatowe nie działają jako profesjonalny podmiot biorący udział w obrocie gospodarczym, lecz wykonują nałożone na nie stosownymi przepisami zadania z zakresu kształcenia, wychowania i opieki nad dziećmi. Organy podatkowe uznają natomiast, że opłaty te stanowią wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

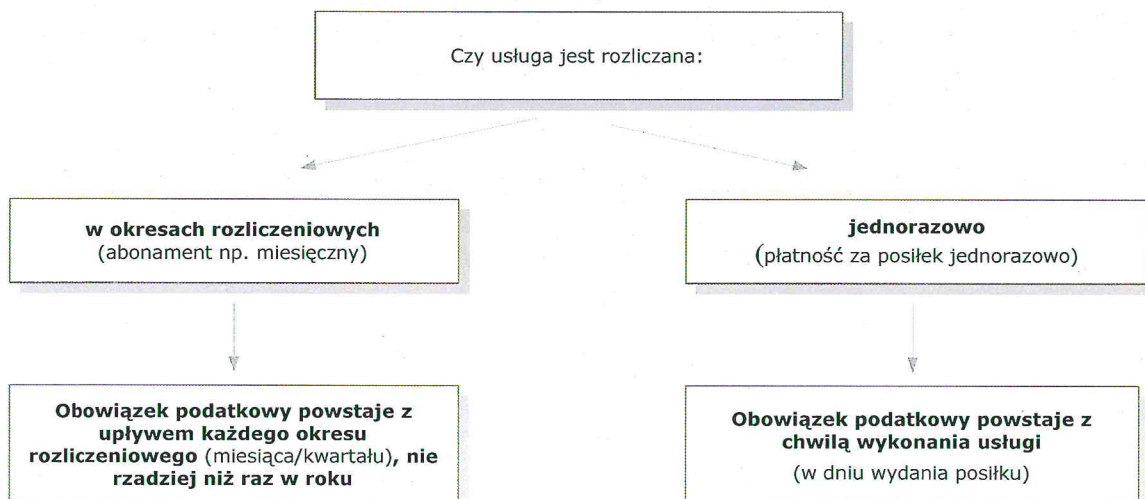
Stawka VAT: zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi w zakresie opieki na dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty).

Zwolnienie z VAT ma zastosowanie również do usług w zakresie wyżywienia świadczonych przez Jednostkę na rzecz dzieci uczęszczających do placówki oświatowej innej Gminy.

Świadczenie usług wyżywienia dzieci, w odniesieniu do których płatności dokonuje inna jednostka budżetowa Gminy Kochanowice – Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Kochanowicach – nie podlega opodatkowaniu (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – realizacja zadań własnych GOPS).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług wyżywienia świadczonych na rzecz dzieci i personelu pedagogicznego, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca. Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy) istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Usługi stołówek w szkołach i przedszkolach publicznych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu, podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 46 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.5. Oplata za wyżywienie personelu administracyjnego i osób trzecich

Sprzedaż posiłków dokonywana przez Jednostki na rzecz personelu administracyjnego, pracowników obsługi oraz na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 8% (podstawa prawna: § 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 7 Załącznika do rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT – Usługi związane z wyżywieniem [PKWiU ex 56]).

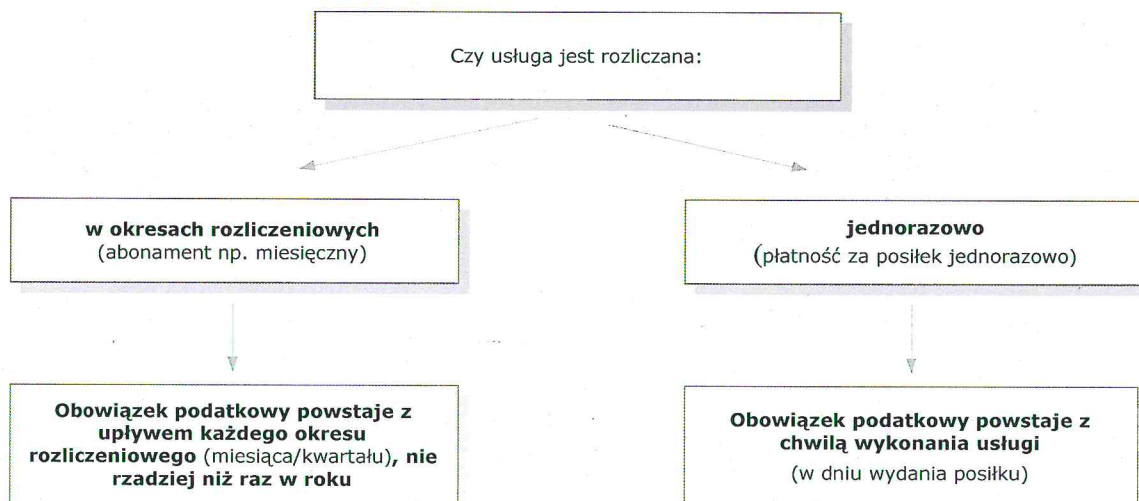
Stawka 8% nie ma zastosowania do sprzedaży (stosuje się stawkę 23%):

- 1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
- 2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
- 3) napojów, przy przygotowywaniu których wykorzystywany jest napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,
- 4) napojów bezalkoholowych gazowanych,
- 5) wód mineralnych,
- 6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką 23%.

Świadczenie usług wyżywienia osób trzecich, w odniesieniu do których płatności dokonuje inna jednostka budżetowa Gminy Kochanowice – Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Kochanowicach – nie podlega opodatkowaniu (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – realizacja zadań własnych GOPS).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: W przypadku personelu administracyjnego – na żądanie nabywcy (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). W przypadku usług wyżywienia osób trzecich – w zależności od tego, kto jest nabywcą.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące:

- 1) wyżywienie na rzecz personelu – zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 46 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej usługi stołówek w szkołach i przedszkolach publicznych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu),
- 2) wyżywienie na rzecz osób trzecich (osoby fizyczne):
 - a) zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w przypadku, gdy zapłata otrzymywana jest w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Jednostki/Gminy lub na rachunek Jednostki/Gminy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
 - b) w przypadku wpłat gotówkowych – podlega ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej.

UWAGA: Wprowadza się zakaz przyjmowania wpłat gotówkowych z tytułu odpłatności za wyżywienie osób trzecich (osób niebędących uczniami, innymi podopiecznymi oraz nauczycielami lub personelem Jednostki).

Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej nie ma zastosowania do usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering) – bez względu na sposób przyjęcia płatności (gotówka vs przekaz/przelew).

2.6. Organizacja kolonii i obozów

Świadczenie przez Jednostkę usług w zakresie organizacji kolonii i obozów stanowi przejaw prowadzonej przez Jednostkę działalności gospodarczej i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stawka VAT:

Usługi obozów i kolonii oraz usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty, świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek podlegają zwolnieniu z VAT (podstawa prawna: § 3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia ws zwolnień z VAT).

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania usług organizacji obozów, kolonii oraz usług o podobnym charakterze na rzecz dzieci i młodzieży z innych szkół i jednostek. Zgodnie z obecną linią interpretacyjną organów podatkowych, usługi takie podlegają rozliczeniu według szczególnej procedury rozliczeń VAT przy świadczeniu usług turystyki, o której mowa w art. 119 ustawy o VAT. Zgodnie z tą procedurą:

- (1) podstawą opodatkowania (stawka VAT 23%) przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT (art. 119 ust. 1 ustawy o VAT),
- (2) przez marżę, o której mowa powyżej rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika (tu: Gminę/Jednostkę) z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (tu: uczestnika obozu/kolonii),
- (3) przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT).

Opodatkowanie podatkiem VAT marży stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy Jednostka:

- (1) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek,
- (2) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (uczestnika kolonii/obozu; art. 119 ust. 3 ustawy o VAT).

W takich przypadkach Jednostka jest obowiązana prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT (rejstry zakupu i sprzedaży VAT) z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestnika obozu/kolonii, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty (art. 119 ust. 3a ustawy o VAT). Jednostce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu ww. towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści uczestnika.

Zgodnie z art. 119 ust. 5 i ustawy o VAT, w przypadku, gdy przy świadczeniu ww. usług, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestnika obozu/kolonii, Jednostka wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi, zwanych dalej „usługami własnymi”, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a, tj. podstawę tę ustala się jako kwotę należną pomniejszoną o należny podatek VAT. W takich przypadkach Jednostka obowiązana jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne. W części dot. usług własnych świadczenie ww. usług podlega zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust.

1 pkt 24 lit. a) ustawy o VAT – usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty.

Obowiązek podatkowy: Z chwilą wykonania usługi, a jeśli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług obozów, kolonii oraz usług o podobnym charakterze świadczonych na rzecz dzieci i młodzieży Jednostki, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca. W zakresie usług korzystających ze zwolnienia z VAT, faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

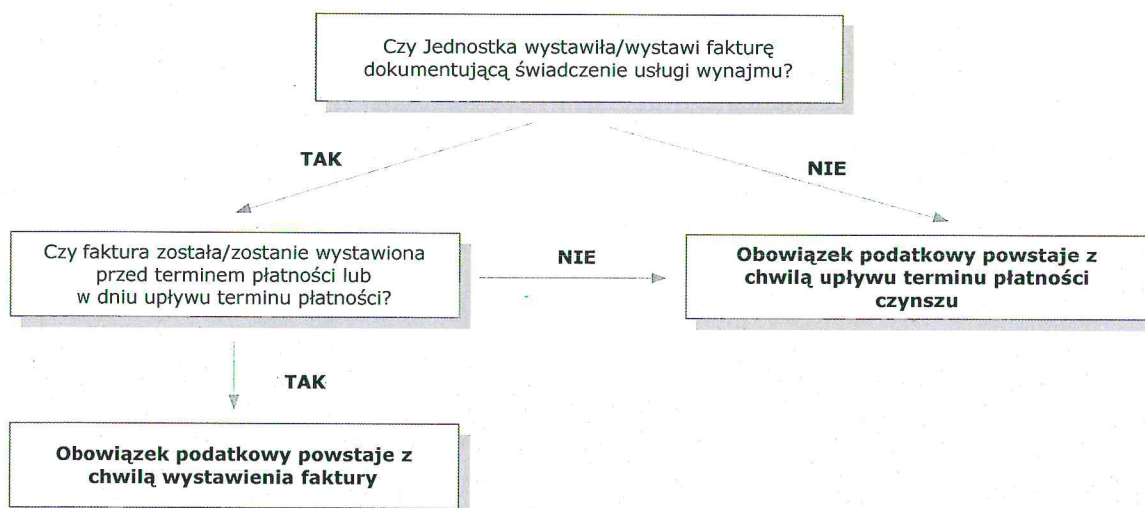
Kasa rejestrująca: Usługi podlegają obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy Jednostka otrzyma zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Jednostki lub na rachunek Jednostki w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakich konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: §2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.7. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością

Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością (sal lekcyjnych, boisk i sal gimnastycznych, wynajem pomieszczeń na cele prowadzenia działalności gospodarczej [sklepiki szkolne], na uroczystości, wynajem powierzchni po automaty, budki telefoniczne, urządzenia telekomunikacyjne, itd.) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

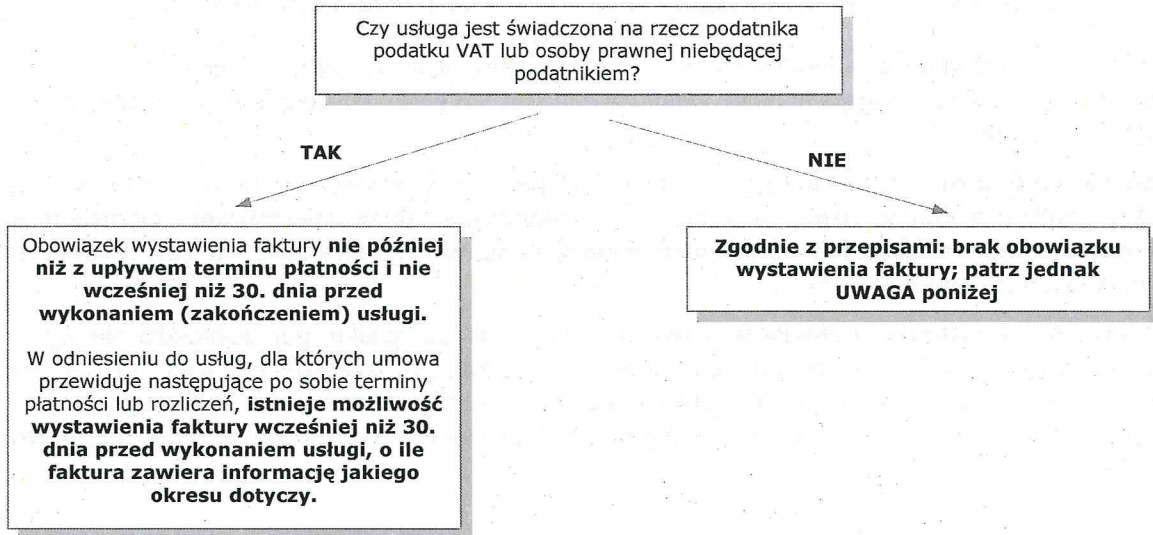
Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT)

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Jednostka nie wystawiła faktury lub wystawiła ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług najmu otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa najmu ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).



UWAGA: Wprowadza się obowiązek dokumentowania usług najmu w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Wyjątek dotyczy usług najmu świadczonych przez Jednostkę na rzecz Gminy Kochanowice lub na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy – w takim przypadku usługa najmu podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Wynajem nieruchomości własnych i dzierzawionych podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasy rejestrującej jeżeli:

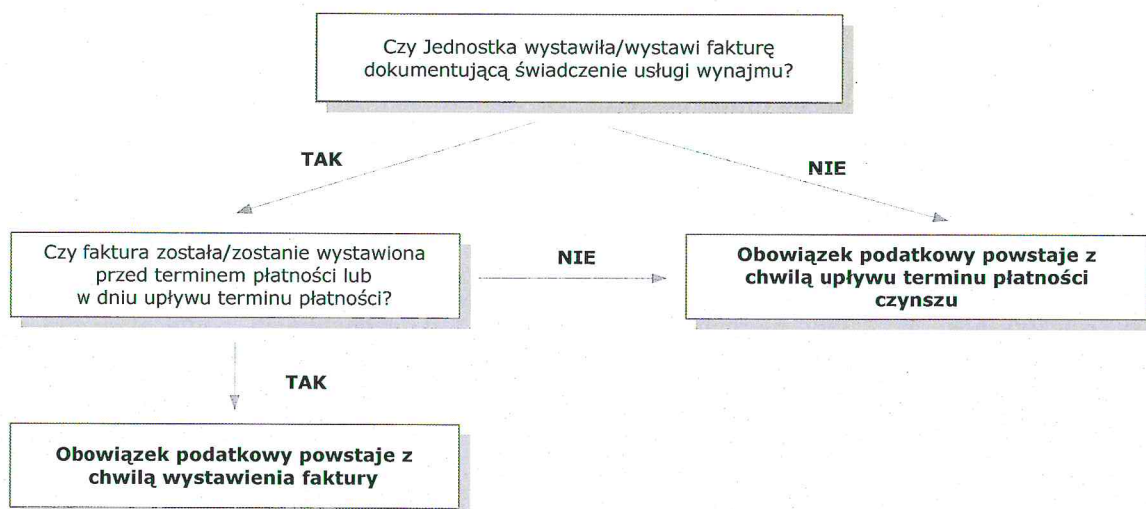
- świadczenie usług zostało w całości udokumentowane fakturą, lub
- świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 26 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas fiskalnych).

2.8. Wynajem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe (mieszkania służbowe)

Wynajem przez Jednostkę mieszkań służbowych (wynajem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

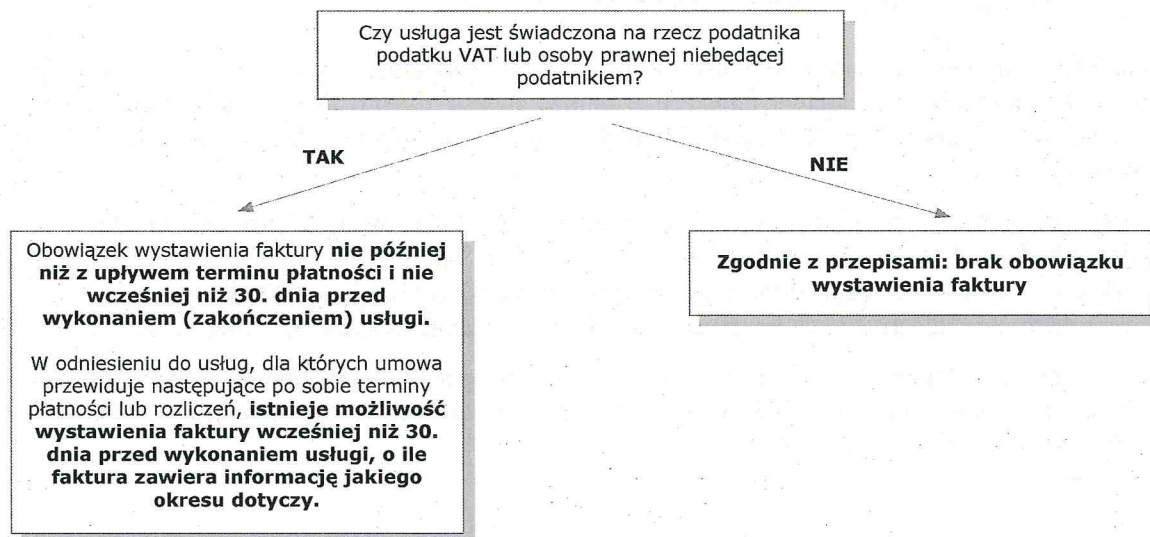
Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, zgodnie z którym usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, na cele mieszkaniowe podlegają zwolnieniu z VAT).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Jednostka nie wystawiła faktury lub wystawiła ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług najmu otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa najmu ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).



Kasy rejestrujące: Wynajem nieruchomości własnych i dzierżawionych podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej jeżeli:

- świadczenie usług zostało w całości udokumentowane fakturą, lub
- świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 26 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas fiskalnych).

2.9. Nieodpłatne udostępnienie pomieszczeń (użyczenie)

W praktyce organów podatkowych przyjmuje się, że nieodpłatne udostępnienie (użyczenie) przez jednostki samorządu terytorialnego należące do nich mienia celem realizacji nałożonych na nie zadań, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Powyższe dotyczy w szczególności:

- użyczenia mienia na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych (instytucji kultury, innych JST),
- użyczenia mienia na rzecz klubów sportowych, innych organizacji pozarządowych,
- nieodpłatnego udostępnienia pomieszczeń na potrzeby spotkań lokalnej społeczności.

Nieodpłatne udostępnienie mienia JST na cele komercyjne podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (tak jakby usługa była świadczona odpłatnie; podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia usługi – art. 29a ust. 5 ustawy o VAT).