

Załącznik Nr 4 do Zarządzenia Nr 91/21  
Prezydenta Miasta Kołobrzeg  
z dnia 1 września 2021 r.

**GMINA MIASTO KOŁOBRZEG**

**PROCEDURA ROZLICZANIA PODATKU  
OD TOWARÓW I USŁUG**

## Spis treści

I.	Wykaz aktów prawnych i pojęć.....	4
II.	Uwagi ogólne .....	5
III.	Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową (przedszkola, szkoły podstawowe) oraz opieką społeczną .....	6
1.	Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT .....	6
2.	Sprzedaż usług kserograficznych .....	7
3.	Dostawa energii elektrycznej wytwarzanej przez instalacje Odnawialnych Źródeł Energii .....	8
IV.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami .....	8
1.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe .....	8
2.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne .....	9
3.	Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele rolnicze .....	10
4.	Sprzedaż usług najmu ruchomości .....	11
5.	Wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości .....	12
6.	Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych .....	13
7.	Sprzedaż nieruchomości zabudowanych .....	14
8.	Użytkowanie wieczyste gruntu .....	16
9.	Ustanowienie prawa służebności gruntu i przesyłu .....	18
10.	Darowizna nieruchomości .....	19
V.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji.....	21
1.	Refakturowanie mediów .....	21
2.	Sprzedaż towarów używanych .....	22
3.	Sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę) .....	23
4.	Sprzedaż usług wstępu (bilety) .....	24
5.	Sprzedaż usług szkoleniowych .....	25
6.	Sprzedaż usług reklamowych .....	26
7.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych .....	26
8.	Usługi związane z zakwaterowaniem .....	28
9.	Sprzedaż drewna .....	29
10.	Sprzedaż usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami .....	29
11.	Sprzedaż złomu, odpadów i artykułów drukarskich.....	30
12.	Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT .....	31
13.	Import usług w UE .....	31
VI.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami .....	33
1.	Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Miasta Kołobrzeg .....	33
VII.	Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego .....	34
1.	Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych .....	34

2.	Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT .....	34
3.	Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik .....	35
4.	Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego .....	37
VIII.	Dokumentowanie transakcji .....	39
1.	Wystawianie faktur.....	39
2.	Faktury korygujące .....	40
3.	Noty korygujące.....	42
4.	Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących .....	42
IX.	Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika .....	45

## 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 organizacyjną Gminy Miasto Kołobrzeg,
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.),
3. ustawie o systemie oświaty – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty ( t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1327 ze zm.),
4. ustawie prawo budowlane – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.),
5. rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2018 r. poz. 2519 ze zm.),
6. rozporządzeniu w sprawie obliczania pre-współczynnika – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U z 2021 r., poz. 999),
7. ewidencji – należy przez to rozumieć ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT,
8. PKWiU 2015 - rozumie się przez to Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług o której mowa w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.) obowiązującej od dnia 1 lipca 2020 r. dla celów podatku od towarów i usług,
9. Procedurze obiegu dokumentów – rozumie się przez to Procedurę obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług, stanowiącą załącznik numer 3 do Zarządzenia nr 91/21 Prezydenta Miasta Kołobrzeg z dnia 1 września 2021 r.

## 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 Miasto Kołobrzeg (dalej: „**Miasto**”) oraz jej jednostkach, co ma na celu usprawnienie wyszukiwania niezbędnych informacji. W podatku od towarów i usług występuje podatek należny, naliczany od transakcji sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu oraz podatek naliczony, wykazywany na fakturach dokumentujących nabycia towarów i usług. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są uprawnieni do pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego pod warunkiem jego związku z czynnościami opodatkowanymi VAT.

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 ewidencji) daną transakcję;
- podstawę opodatkowania, a więc kwotę netto danej transakcji, którą następnie należy opodatkować według odpowiedniej stawki VAT (o ile jest to transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT);
- sposób opodatkowania danej transakcji, tj. czy dana transakcja:
  - podlega opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej (22%/23%) lub według stawek obniżonych (7%/8% lub 5%),
  - korzysta ze zwolnienia z opodatkowania VAT,
  - w ogóle nie podlega opodatkowaniu VAT;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży istnieje obowiązek wystawienia faktury, a jeśli tak to, w jakim terminie należy wystawić fakturę;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży powstaje obowiązek jej ewidencjonowania na kasie fiskalnej;

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

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

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

#### 1. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

##### Interpretacja ogólna:

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

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

- zapewnianie wyżywienia dla wychowanków placówek,
- opieka w przedszkolu ponad podstawę programową<sup>1</sup>,
- wydawanie duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego,
- organizowanie przez szkoły tzw. „zielonych szkół”,
- usługi opiekuńcze dla osób samotnych wymagających pomocy innych osób,
- zapewnienie pobytu w domu pomocy społecznej, gdzie zwykle odpłatność za świadczenia określana jest w drodze decyzji.

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

##### Postanowienie DKIS ws. usług wyżywienia pracowników przedszkoli gminnych

W odpowiedzi na wniosek Miasta o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem VAT opłat za wyżywienie pracowników pedagogicznych i niepedagogicznych przedszkoli gminnych, DKIS dnia 27 lipca 2021 r. wydał postanowienie o sygn. 0111-KDIB3-2.4012.418.2021.1.AR, w którym wskazał, że w stosunku do ww. opłat zastosowanie znajdzie Interpretacja ogólna.

Z uwagi na powyższe, opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej świadczenia w zakresie wyżywienia pracowników przedszkoli gminnych nie podlegają opodatkowaniu VAT.

##### Postanowienie DKIS ws. usług opieki społecznej

W związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. o sygn. akt I SA/Sz 685/17 oraz wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2020 r. o sygn. akt I FSK 69/18, DKIS wydał dla Miasta dnia 16 października 2020 r. postanowienie nr 0461-ITPP1.4512.153.2017.7.DM, w którym stwierdził, że do stanu faktycznego opisanego we

---

<sup>1</sup> Analogiczne stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „**DKIS**”) w interpretacji indywidualnej wydanej dla Miasta z dnia 5 listopada 2020 r., sygn. 0461-ITPP1.4512.151.2017.9.RS w zakresie usług opieki nad dziećmi, w tym ich wyżywienia, wykonywanych przez Miasto za pośrednictwem żłobka oraz przedszkoli.

wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dla Miasta, dotyczącego opodatkowania czynności w zakresie opieki pomocy społecznej (tj. usług opiekuńczych lub specjalistycznych usług opiekuńczych, usług związanych z zapewnieniem pobytu dla osób potrzebujących w Domu Pomocy Społecznej, mieszkaniu chronionym i Domu Dziennego Pobytu dla Seniorów), zastosowanie znajduje Interpretacja ogólna, w związku z czym, zdaniem DKIS, ww. wniosek Miasta stał się bezprzedmiotowy. Z uwagi na powyższe, opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej świadczenia w zakresie opieki społecznej nie podlegają opodatkowaniu VAT.

### **Interpretacja indywidualna ws. żłobka**

W związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. o sygn. akt I SA/Sz 726/17 oraz wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2020 r. o sygn. akt I FSK 24/18 DKIS wydał dla Miasta dnia 5 listopada 2020 r. interpretację indywidualną nr 0461-ITPP1.4512.151.2017.9.RS, w której potwierdził, że usług opieki nad dziećmi w wieku do lat 3, w tym ich wyżywienia, wykonywane przez Miasto za pośrednictwem żłobka nie podlegają opodatkowaniu VAT.

## **2. Sprzedaż usług kserograficznych**

Opodatkowanie usług kserograficznych. Usługi kserograficzne podlegają opodatkowaniu podstawową (23%) stawką VAT i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Podstawa 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, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług kserograficznych 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 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.

Świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

### 3. Dostawa energii elektrycznej wytwarzanej przez instalacje Odnawialnych Źródeł Energii

Opodatkowanie sprzedaży energii elektrycznej przez Przedszkole Miejskie nr 4. Jeżeli dochodzi do sprzedaży energii elektrycznej wytworzonej w Instalacji z Odnawialnych Źródeł Energii na rzecz przedsiębiorcy to należy zastosować podstawową stawkę VAT. Obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży energii elektrycznej powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż energii elektrycznej 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.

## 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% i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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



Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele 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, a zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, także jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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

## **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) i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku ustawowego 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 / wystawienia faktury z tytułu usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe, nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne jest konieczne, zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, a także osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika

ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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

### **3. Sprzedaż usług dzierżawy gruntów na cele rolnicze**

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

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

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

Jeżeli przed dniem wykonania usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze / wystawienia faktury z tytułu usług dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze, 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 dzierżawy nieruchomości na cele rolnicze jest konieczne, zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, a także osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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

#### 4. Sprzedaż usług najmu ruchomości

Opodatkowanie – usługi najmu ruchomości, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT 23% i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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 ustawowego 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, a zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, także jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu ruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

## 5. Wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości

Opodatkowanie usług bezumownego korzystania z nieruchomości, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli usługi te są świadczone za zgodą stron, a właściciel nie podejmuje czynności zmierzających do usunięcia z zajmowanej nieruchomości podmiotu korzystającego, opodatkowanie ustala się na zasadach dotyczących sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości (patrz wyżej rozdział IV pkt 1, 2 i 3) i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Jeżeli usługi bezumownego korzystania z nieruchomości są świadczone bez zgody właściciela, który równocześnie podejmuje czynności zmierzające do usunięcia z zajmowanej nieruchomości podmiotu korzystającego, czynność taka nie podlega ustawie o VAT i obrót z tego tytułu nie podlega ujęciu w ewidencji.

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

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

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej bezumowne korzystanie z nieruchomości jest konieczne zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, niezależnie od tego czy podlega opodatkowaniu VAT czy korzysta ze zwolnienia z VAT jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, a także osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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

załącznika poz. 25 i 38 – dotyczy wyłącznie transakcji dzierżawy nieruchomości o charakterze gruntowym).

## 6. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych

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

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

W przypadku, gdy na 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 szczegółowo przeanalizowana pod kątem prawnopodatkowym, w szczególności pod kątem zastosowania zwolnienia z VAT.**

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

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

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

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

Jeżeli sprzedaż nieruchomości niezabudowanych dokonywana jest w drodze przetargu, a uczestnicy przetargu są obowiązani wnieść wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu. W przypadku gdy, nie dojdzie do zawarcia umowy z winy

leżącej po stronie oferenta, wpłacone wadium nie podlega zwrotowi, a zatrzymana kwota nie jest zaliczką na poczet wynagrodzenia, lecz stanowi odszkodowanie za niedopełnienie warunków umowy. Takie odszkodowanie nie podlega przepisom ustawy o VAT, a tym samym nie podlega opodatkowaniu (wyrok NSA z 23 czerwca 2010 r. sygn. akt I FSK 1023/09). 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 zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, niezależnie czy podlega opodatkowaniu VAT czy korzysta ze zwolnienia z VAT 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 lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż nieruchomości niezabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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. 35).

## **7. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych**

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

- znajdują się obiekty, które nie stanowią budynków, budowli lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, są argumenty, aby twierdzić, iż taka transakcja jest opodatkowana tak jak sprzedaż nieruchomości niezabudowanej (patrz rozdział IV pkt 6),
- znajdują się obiekty, które stanowią budynki, budowle lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, należy ustalić czy nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie (pierwsze zasiedlenie jest rozumiane jako oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich a)

wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej):

- jeżeli transakcja nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia i od pierwszego zasiedlenia upłynął okres co najmniej dwóch lat, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT) – przy czym w takim przypadku strony mogą wystąpić z wnioskiem o opodatkowanie VAT transakcji (art. 43 ust. 10 i 11 ustawy o VAT),
- jeżeli nie nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie lub od pierwszego zasiedlenia nie upłynął okres co najmniej dwóch lat, a przy nabyciu tych obiektów sprzedającemu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz sprzedawca nie ponosił wydatków na ulepszenie tych obiektów, których wartość przekraczała 30% wartości początkowej, w stosunku do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT),
- w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych zastosowanie może znaleźć również zwolnienie dotyczące sprzedaży towarów używanych (patrz rozdział V pkt 2). W konsekwencji, przy sprzedaży nieruchomości zabudowanych konieczne jest przeprowadzenie dodatkowej analizy w kontekście przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania sprzedaży towarów używanych.

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

W odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania VAT należy ustalić czy nieruchomość ta ma charakter budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (budynki mieszkalne jednorodzinne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 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 stawki VAT – 23%.

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

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

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

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

Jeżeli przed dniem wydania nieruchomości z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, 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 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 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 zabudowanych jest konieczne zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, niezależnie czy podlega opodatkowaniu VAT czy korzysta ze zwolnienia z VAT 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 lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - otrzymanie płatności z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie powoduje konieczności udokumentowania 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. 35).

## **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 i obrót z tego tytułu nie podlega ujęciu w ewidencji.

W przypadku użytkowania wieczystego ustanowionego po tej dacie, użytkowanie wieczyste podlega opodatkowaniu VAT i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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

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

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania wyodrębnia się wartość gruntu (odmiennie niż w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych). W konsekwencji należy wydzielić z całej kwoty transakcji odpowiednią część obejmującą dostawę budynków, budowli lub ich części i w tym zakresie zastosować zasady opodatkowania wskazane w rozdziale IV pkt 7. Natomiast w odniesieniu do pozostałej kwoty transakcji obejmującej wynagrodzenie za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego zastosowanie znajdują zasady opodatkowania wskazane w niniejszym punkcie.

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

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

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

Jeżeli przed dniem zawarcia umowy, z tytułu pierwszej opłaty za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty

całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkownika (zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) jest konieczne zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, niezależnie czy podlega opodatkowaniu VAT czy korzysta ze zwolnienia z VAT 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 użytkownika nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – ustanowienie prawa wieczystego użytkownika (i pobór zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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. 38).

## **9. Ustanowienie prawa służebności gruntu i przesyłu**

Opodatkowanie ustanowienia prawa służebności gruntu i przesyłu. Ustanowienie służebności gruntu i przesyłu za wynagrodzeniem podlega opodatkowaniu podstawową stawką VAT 23% i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Nieodpłatne ustanowienie służebności gruntu i przesyłu podlega opodatkowaniu na zasadach jak dla świadczenia nieodpłatnych usług.

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT) odpłatne świadczenie usług stanowi również:

1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;

2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników,

członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Podstawą opodatkowania w przypadku ustanowienia służebności gruntu i przesyłu jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy ustanowieniu służebności gruntu i przesyłu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku ustawowego 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 ustanowienia służebności gruntu i przesyłu 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 ustanowienie służebności gruntu i przesyłu jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, a zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, także jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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

## 10. Darowizna nieruchomości

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT) nieodpłatne przekazanie przez podatnika (jednostkę) towarów należących do jego przedsiębiorstwa, a w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny

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

W związku z powyższym, jeśli zostaną spełnione ww. przesłanki, to darowizna nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT. Jednocześnie pragniemy zauważyć, iż taka transakcja może być opodatkowana według podstawowej stawki VAT lub korzystać ze zwolnienia z VAT - więcej informacji na ten temat w rozdziale IV pkt 6 i 7.

## V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji

### 1. Refakturowanie mediów

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

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

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

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

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

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

Obowiązek podatkowy przy refakturowaniu mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku ustawowego 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, a zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, także jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, nawet w przypadku braku

żądania wystawienia faktury przez taki podmiot. 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.

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. 21).

## 2. Sprzedaż towarów używanych

Opodatkowanie sprzedaży towarów używanych. Jeżeli:

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

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

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

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

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów używanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę

wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed datą dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

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

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

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

### **3. 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. Obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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

Jednocześnie, świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

#### **4. 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. 55, 64-68 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%.

Obrót z tytułu świadczenia usług wstępu (opodatkowany 8% lub 23%) podlega ujęciu w ewidencji.

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, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług 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 lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług wstępu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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



(rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 40), przy czym to zwolnienie nie dotyczy świadczenia usług związanych z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesotych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne, a w konsekwencji te usługi zawsze muszą być ewidencjonowane na kasie fiskalnej.

## 5. 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%.

Obrót z tytułu świadczenia usług szkoleniowych podlega ujęciu w ewidencji.

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, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług szkoleniowych jest konieczne zgodnie z obowiązującą w Mieście Procedurą obiegu dokumentów, niezależnie czy podlega opodatkowaniu VAT czy korzysta ze zwolnienia z VAT 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.

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

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - w świetle § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 30 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.

## 6. 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, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług 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 lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług reklamowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

## 7. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych

Opodatkowanie sprzedaży usług najmu i dzierżawy obiektów sportowych. Transakcje w tym zakresie będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23% lub stawką obniżoną 8% i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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 na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 68.20.12.0 jako „Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi własnymi lub dzierżawionymi” (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 na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 93.11.10.0 jako „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych” (udostępnianie niekomercyjne). Tym samym usługi te mogą korzystać z preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 55 ustawy o VAT).

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 sklasyfikowanych na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 68.20.12.0 jako „Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi własnymi lub dzierżawionymi” (udostępnianie komercyjne) powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku ustawowego 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 sklasyfikowanych na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 68.20.12.0 jako „Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi własnymi lub dzierżawionymi” (udostępnianie komercyjne) nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek podatkowy przy usługach sklasyfikowanych na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 93.11.10.0 jako „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych” powstaje z chwilą wykonania usługi.

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

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług 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 udostępnienie obiektu sportowego zgodnie z jego charakterem (w celach rekreacyjno-sportowych, sklasyfikowane na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 93.11.10.0 jako „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych”) 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 – świadczenie usług udostępniania obiektów sportowych w celach rekreacyjno-sportowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej

oraz rolników ryczałtowych powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli 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. (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

## **8. Usługi związane z zakwaterowaniem**

Opodatkowanie – usługi związane z zakwaterowaniem są opodatkowane według obniżonej stawki VAT 8% (poz. 47 zał. 3 ustawy o VAT jako usługi związane z zakwaterowaniem sklasyfikowane na podstawie PKWiU 2015 w grupowaniu 55) i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług związanych z zakwaterowaniem 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 związanych z zakwaterowaniem 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 związanych z zakwaterowaniem 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 związanych z zakwaterowaniem nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług związanych z zakwaterowaniem na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

## 9. Sprzedaż drewna

Opodatkowanie sprzedaży drewna. Transakcje w tym zakresie będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23% (przed 1 lipca 2020 r. sprzedaż drewna opałowego podlegała opodatkowaniu obniżoną stawką VAT w wysokości 8%).

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

Jeżeli przed dniem dokonaniem 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 drewna 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 drewna nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż drewna na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych powoduje konieczność udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej.

## 10. 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. 62 ustawy o VAT).

Podstawą 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 lub rolnik ryczałtowy i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług pogrzebowych oraz usług związanych z cmentarzami na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Świadczenie ww. usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych 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 (rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37).

## **11. Sprzedaż złomu, odpadów i artykułów drukarskich**

Opodatkowanie sprzedaży złomu (o którym mowa w poz. 56 i 79 zał. 15 ustawy o VAT, np. złom metali nieszlachetnych oraz wraki przeznaczone do złomowania), odpadów (o których mowa w poz. 80-86 zał. 15 ustawy o VAT; np. makulatury) artykułów drukarskich (o których mowa w poz. 8 zał. 15 ustawy o VAT; np. tusz do drukarki) oraz urządzeń elektrycznych – telefonów komórkowych (o których mowa w poz. 63 zał. 15 ustawy o VAT) objęte jest podstawową stawką VAT 23% i obrót z tego tytułu podlega ujęciu w ewidencji.

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

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

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

Zgodnie z art. 106e ust. 18a) ustawy o VAT w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, obejmujących dokonaną

na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, faktura powinna zawierać wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”.

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

## 12. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

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

Przykładowe czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT:

- odpłatność otrzymywana z tytułu wystawionego mandatu karnego przez straż miejską,
- opłaty za zajęcie pasa drogowego pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- opłaty za wydanie zezwoleń na sprzedaż alkoholu pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- otrzymywane darowizny,
- wynagrodzenie otrzymywane z tytułu wykonywania funkcji płatnika (np. wynagrodzenie płatnika z tytułu składek odprowadzanych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz wynagrodzenie płatnika pobierającego podatki na rzecz budżetu państwa),
- opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi,
- opłata targowa,
- otrzymywane odsetki,
- świadczenia w zakresie edukacji oraz opieki społecznej wymienione w Interpretacji ogólnej (więcej informacji na ten temat w rozdziale III)
- rekompensata z tytułu poniesionych kosztów odzyskiwania należności, o której mowa w art. 10 ust. 1-2 Ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 424 ze zm.)

## 13. Import usług w UE

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4), podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) usługobiorcą jest:

- w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4;

W związku z powyższym, jeżeli zostaną spełnione wyżej wymienione przesłanki, to nabywane usługi pośrednictwa (np. od Booking) oraz reklamy graficznej w gazecie (od przedsiębiorcy z UE) będą stanowiły usługi importu usług w UE, dla których podatnikiem jest nabywca, przy czym zastosowanie znajdzie podstawowa stawka VAT w wysokości 23%. W przypadku wystąpienia ww. transakcji, Miasto będzie zobligowane do odprowadzenia podatku VAT należnego. Jeżeli nabywane usługi będą służyły wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT, to Miastu będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku VAT (więcej informacji na ten temat w pkt VII).

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro (art. 31a ust. 1 ustawy o VAT).

W związku z powyższym, Gmina do przeliczenia kwot wykazanych na fakturach otrzymanych od zagranicznych kontrahentów i wyrażonych w walucie obcej powinna stosować średni kurs danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Analogiczne stanowisko zajęł NSA w wyroku z dnia 1 marca 2017 r., sygn. akt. I FSK 1358/15



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

### **1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Miasta Kołobrzeg**

Centralizacja rozliczeń VAT powoduje, iż zasady wskazane we wcześniejszej części procedury nie znajdują zastosowania do transakcji dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Miasta.

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

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

Mając na uwadze powyższe, transakcje dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Miasta, co do zasady, nie będą podlegały regulacjom ustawy o VAT.

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

### 1. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych

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

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

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

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

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

### 2. Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT

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

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

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

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

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

### 3. Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik

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

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

Wartość pre-współczynnika oblicza się aktualnie stosując regulacje wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U z 2015 r., poz. 2193). Wyciąg z przepisów ww. rozporządzenia stanowi Załącznik 1 do niniejszej procedury.

Szczegółowe przepisy dotyczące odliczania VAT związanego z nabyciem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zostały zawarte w art. 90 ust. 5-10, art. 90a, art. 90b, 90c oraz art. 91 ustawy o VAT.

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

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

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

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

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

Ponadto Minister Finansów w wyżej wspomnianym rozporządzeniu określił w przypadku m.in. JST, jaki sposób określenia proporcji mają one stosować i wskazał dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji.

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

Ponadto, dla celów wstępnej kalkulacji pre-współczynnika należy przyjąć dane za rok poprzedzający lub dane za rok poprzedzający poprzedni rok (wstępny pre-współczynnik). Oznacza to, że przykładowo, w celu bieżącego zastosowania pre-współczynnika w 2020 r. konieczna jest kalkulacja jego wartości na podstawie obrotów z 2018 r. lub 2019 r. Następnie, po zakończeniu roku konieczne będzie skalkulowanie właściwego pre-współczynnika na podstawie rzeczywistych obrotów osiągniętych w tym roku i dokonanie korekty odliczonego VAT w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, którego dotyczy korekta.

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

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

Korekta podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika.

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

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

W odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji (a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały one zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy), za wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, ww. korekty dokonuje się w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Korekta dotyczy odpowiednio jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Gdy wartość początkowa środków podlegających korekcie nie przekracza 15 000 zł, dokonuje się jednorazowej korekty po zakończeniu roku, w którym zostały one oddane do użytkowania. W zakresie powyższych korekt stosuje się odpowiednio przepisy art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT dotyczące korekty wieloletniej.

W przypadku jednostek dokonujących ww. korekty odliczonego podatku, które obliczyły wartość pre-współczynnika na podstawie rozporządzenia w sprawie obliczania pre-współczynnika, mogą one

uwzględnić dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, jeżeli przyjęły takie dane w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego.

#### 4. Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego

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

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

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

#### *Faktury korygujące in minus w transakcjach zakupowych*

W przypadku obniżenia przez dostawcę towarów lub usługodawcę podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem o:

- (i) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- (ii) wartość zwróconych towarów i opakowań;
- (iii) zwróconą jednostce całość lub część zapłaty otrzymaną przez dostawcę przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;

(tj. w przypadkach wskazanych w art. 29a ust. 13 w zw. z art. 29a ust. 10 ustawy o VAT) lub w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze (o którym mowa w art. 29a ust. 14 ustawy o VAT) jednostka jest obowiązana do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego warunki te zostały spełnione.

Z powyższego wynika, że w przypadku obniżenia przez dostawcę towarów lub usługodawcę podstawy opodatkowania muszą zostać spełnione dwa warunki, tj.:

- musi nastąpić uzgodnienie pomiędzy jednostką a sprzedawcą warunków, przy których spełnieniu obniżona zostanie podstawa opodatkowania oraz
- warunki te muszą się ziścić (spełniony został uzgodniony warunek obniżenia podstawy opodatkowania).

Korekta następuje w rozliczeniu za okres, w którym oba wymogi są spełnione.

Co więcej, zmniejszenie odliczenia powinno nastąpić bez względu na fakt, czy jednostka otrzymała fakturę korygującą (również bez względu na to, czy taka faktura korygująca już została wystawiona).

W przypadku, gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym warunki te zostały uzgodnione, jednostka jest obowiązana do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki te zostały spełnione.

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

#### ***Faktury korygujące in plus w transakcjach zakupowych***

W przypadku podwyższenia przez dostawcę towarów lub usługodawcę podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje na zasadach ogólnych wskazanych powyżej w pierwszych akapitach punktu 4, a zatem w miesiącu, w którym łącznie zostaną spełnione dwa warunki – u sprzedawcy powstał już obowiązek podatkowy, a podatnik (jednostka) otrzymał korygującą fakturę zakupu (więcej szczegółów powyżej).

## VIII. Dokumentowanie transakcji

### 1. Wystawianie faktur

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

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

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

- przepis ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy o VAT, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
- przepis dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- inną podstawę prawną wskazującą na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia.

**Faktura do paragonu i faktury uproszczone** - w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej (numer NIP).

W sytuacji gdy kwota należności ogółem w danej transakcji nie przekracza 450 zł brutto (lub 100 euro), to paragon fiskalny z NIP nabywcy stanowi tzw. fakturę uproszczoną a numerem, który w sposób jednoznaczny identyfikuje ten dokument jest numer paragonu. W zakresie możliwości wystawiania faktur do takich paragonów należy zauważyć, iż nie wystawia się dla nabywcy kolejnej faktury (objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z dnia 16 października 2020 r.).

## 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 obniżenia podstawy opodatkowania o:

- (i) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- (ii) wartość zwróconych towarów i opakowań;
- (iii) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;

(tj. w przypadkach wskazanych w art. 29a ust. 13 w zw. z art. 29a ust. 10 ustawy o VAT) korekty obrotu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że (1) z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że (2) uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz (3) warunki te zostały spełnione, a (4) faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

W rezultacie, korekty obrotu dokonuje się jeżeli zostaną spełnione 4 warunki:

- zostały uzgodnione warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej,
- sprzedawca posiada dokumentację, z której wynikają powyższe warunki i fakt ich uzgodnienia,
- warunki te zostały spełnione,
- została wystawiona faktura zgodna z posiadaną dokumentacją.

Obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, o ile sprzedawca posiada dokumentację, o której mowa powyżej i warunki korekty zostały spełnione (zatem samo wystawienie faktury nie uprawnia do skorygowania podstawy opodatkowania – istotne jest posiadanie dokumentacji i spełnienie warunków korekty).

Obniżenie podstawy opodatkowania jest niezależne od tego, czy i kiedy faktura korygująca została doręczona nabywcy.

Powyższe zasady należy stosować odpowiednio również w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (o którym mowa w art. 29a ust. 14 ustawy o VAT).

Warunku posiadania dokumentacji o której mowa powyżej nie stosuje się w przypadku dostawy energii elektrycznej oraz niektórych usług, w szczególności usług związanych z dostawą mediów (m.in. usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zwiększenie podstawy opodatkowania – korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

### **3. Noty korygujące**

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

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

może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.

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

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

### **4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących**

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

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

- wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny lub fakturę z każdej sprzedaży:
  - a) w postaci papierowej lub
  - b) za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przysyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony;
- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- poddawać kasy rejestrujące w właściwych terminach przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących
- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.);
- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży (z pewnymi wyjątkami);
- dokonać wydruku dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących, z wyjątkiem dokumentów w postaci elektronicznej o których mowa powyżej;
- prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej,
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;
- w przypadku kas online, zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie połączenia:
  - 1) czasowo - podatek jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn;
  - 2) trwale - podatek jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych;
- zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

Należy wskazać, że liczna grupa transakcji podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowy wykaz takich transakcji zawiera załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2018 r. poz. 2519 ze zm.).

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.

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

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

## **IX. Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika**

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z 2021 r. poz. 999).

Na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, 694 i 802 z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie:

1) określa w przypadku niektórych podatników sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, zwany dalej "sposobem określenia proporcji";

2) wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

1) ustawie - rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

2) ustawie o finansach publicznych - rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.);

3) podatku - rozumie się przez to podatek od towarów i usług;

4) obrocie - rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

– odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,

– odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,

– eksportu towarów,

– wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

b) odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju;

5) urzędzie obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego - rozumie się przez to urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, działający w formie samorządowej jednostki budżetowej;

6) jednostce budżetowej - rozumie się przez to utworzoną przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową;

7) zakładzie budżetowym - rozumie się przez to utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowy zakład budżetowy;

8) jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego - rozumie się przez to:

a) urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego,

b) jednostkę budżetową,

c) zakład budżetowy;

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

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych,
- b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy, lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy,
- c) dochody wykonane jednostki budżetowej powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego,
- f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, przekazanych zakładom budżetowym, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy;

10) dochodach wykonanych jednostki budżetowej - rozumie się przez to dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

- a) planu finansowego jednostki budżetowej oraz
- b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek - powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych;

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

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

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

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

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

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

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D - dochody wykonane jednostki budżetowej.

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

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

P - przychody wykonane zakładu budżetowego.

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

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

jednostki samorządu terytorialnego - używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;

2) transakcji dotyczących:

a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

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

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

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