

Gmina Miejska Starogard Gdański

**Instrukcja w zakresie rozliczania podatku VAT
przez Gminę Miejską Starogard Gdański oraz podległe jej jednostki
i zakłady budżetowe**

Spis treści

1. Techniczne aspekty konsolidacji rozliczeń – rejestracja dla celów VAT	6
1.1. Uwagi ogólne.....	6
1.2. Informacja dla Naczelnika Urzędu Skarbowego.....	6
1.3. Aktualizacja NIP-2.....	7
2. Zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z transakcjami sprzedażowymi dokonywanymi przez Gminę oraz jej jednostki budżetowe	7
2.1. Uwagi ogólne.....	7
2.2. Obowiązek podatkowy w podatku VAT	9
2.3. Podstawa opodatkowania VAT	11
2.4. Zasady dokumentowania czynności sprzedażowych VAT.....	12
2.4.1. Fakturowanie	12
2.4.2. Kasy rejestrujące	16
2.4.3. Wewnętrzne naliczenie w przypadku braku udokumentowania transakcji fakturą VAT lub paragonem fiskalnym.....	17
2.5. Transakcje dokonywane w ramach Gminy.....	17
2.5.1. Rozliczenia przepływów pomiędzy Gminą a jej jednostkami organizacyjnymi	17
2.5.2. Świadczenia na rzecz innych Gmin.....	18
3. Zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z zakupami dokonywanymi przez Jednostki	19
3.1. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie z ustawą o VAT - podstawy prawne	19
3.1.1. Prawo do odliczenia.....	19
3.1.2. Moment powstania prawa do odliczenia	19
3.1.3. Pełne prawo do odliczenia.....	20
3.1.4. Brak prawa do odliczenia VAT.....	20
3.1.5. Konieczność odrębnego określenia prawa do odliczenia	20
3.2. Częściowe prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie z ustawą o VAT – podstawy prawne	21
3.2.1. Współczynnik VAT	21
3.2.2. Prewspółczynnik VAT	22
3.2.3. Prawo do odliczenia - podsumowanie	23
3.3. Odliczenia podatku VAT zgodnie z ustawą centralizacyjną	23
3.3.1. Korekty niezwiązane z wyrokiem TSUE	23

3.3.2. Korekty związane z wyrokiem TSUE.....	24
4. Zasady ujmowania transakcji w rejestrach VAT	24
4.1. Rejestr „sprzedaży”	25
4.2. Rejestr „zakupów towarów i usług”	25
4.3. Deklaracje VAT	26
5. Załącznik nr 1 – Sposób opodatkowania transakcji poszczególnych Jednostek ..	27
5.1. Jednostki Oświatowe.....	27
5.2. Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej.....	36

Niniejsza instrukcja jest przeznaczona dla Gminy Miejskiej Starogard Gdański (dalej: „Gmina” lub „Centrala”) oraz jej jednostek i zakładów budżetowych (dalej łącznie: „Jednostki” lub „Jednostki organizacyjne”).

Powodem przygotowania niniejszej instrukcji rozliczeń jest podjęta w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt I FPS 1/13, zgodnie z którą jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki budżetowe stanowią jednego podatnika VAT w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jak również rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14, zgodnie z którym jednostki budżetowe jednostek samorządu terytorialnego należy uznać za jednego podatnika podatku VAT wraz z gminą, która je utworzyła oraz uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r. (sygn. I FPS 4/15) w której uznano, że również samorządowe zakłady budżetowe nie stanowią odrębnych od Gminy podatników VAT i, tym samym, rozliczenia z tytułu podatku VAT powinna prowadzić wyłącznie Gmina.

Niniejsza instrukcja została przygotowana w oparciu o stan prawny na dzień 1 stycznia 2017 r., który to dzień został wyznaczony jako data wdrożenia wspólnego systemu rozliczeń podatku od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”) Gminy oraz jej Jednostek organizacyjnych. Od tej daty, Gmina oraz jej Jednostki będą składać deklaracje VAT jako jeden podatnik, wspólnie rozliczając się z Urzędem Skarbowym w Starogardzie Gdańskim jako jeden podmiot.

Instrukcja została przygotowana w oparciu o przegląd bieżącej działalności Gminy oraz poszczególnych Jednostek i ma na celu wyjaśnienie zarówno ogólnych zasad funkcjonowania systemu podatku VAT, jak i szczegółowego sposobu rozliczenia transakcji charakterystycznych dla działalności Gminy. Niniejsza instrukcja zawiera m.in.:

- wyjaśnienie ogólnych zasad opodatkowania czynności sprzedażowych na gruncie ustawy o VAT, konsekwencji z tym związanych oraz możliwych wariantów opodatkowania;

- wyjaśnienie zasad rozliczania podatku VAT z tytułu dokonywanych zakupów, możliwych wariantów dokonywania odliczeń podatku VAT z faktur zakupowych, jak również istotnych kwestii formalnych;

- opis zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku VAT, wraz ze wskazaniem istotnych informacji, które powinny zostać uwzględnione w rejestrach, z tytułu prowadzonej przez nie działalności;

- wskazanie poszczególnych obszarów, za które odpowiedzialne będą osoby prowadzące rozliczenia podatku VAT.

Przy sporządzaniu niniejszej instrukcji oparto się o następujące przepisy prawa obowiązujące na dzień 1 stycznia 2017 r., tj.:

- Ustawa o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.; dalej: ustawa o VAT);

- Ustawa o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację

projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1454, dalej: ustawa centralizacyjna);

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących z 14 marca 2013 r. (Dz.U. 2013 poz. 363);

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. 2016 poz. 2177; dalej: Rozporządzenie w sprawie zwolnień).

Niniejsza instrukcja nie obejmuje kwestii dotyczących sposobu opodatkowania transakcji, które przed centralizacją były już rozpoznawane i raportowane dla celów podatku VAT. Powyższe dotyczy transakcji dokonywanych przez: Urząd Miasta, Miejski Zakład Komunikacji oraz Ośrodek Sportu i Rekreacji.

1. Techniczne aspekty konsolidacji rozliczeń – rejestracja dla celów VAT

1.1. Uwagi ogólne

Gmina Miejska Starogard Gdański jest czynnym podatnikiem VAT, który prowadzi rozliczenia przy wykorzystaniu nadanego mu numeru NIP: 592-20-45-396.

W strukturze organizacyjnej Gminy występują następujące Jednostki organizacyjne, które zostały objęte skonsolidowanymi rozliczeniami w zakresie podatku VAT:

Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej – jednostka budżetowa;
Centrum Usług Wspólnych Gminy Miejskiej Starogard Gdański – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 2 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 3 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 4 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 5 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 6 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 8 – jednostka budżetowa;
Miejskie Przedszkole Publiczne nr 10 – jednostka budżetowa;
Publiczna Szkoła Podstawowa nr 1 – jednostka budżetowa;
Publiczna Szkoła Podstawowa nr 2 – jednostka budżetowa;
Publiczna Szkoła Podstawowa nr 3 – jednostka budżetowa;
Publiczna Szkoła Podstawowa nr 4 – jednostka budżetowa;
Publiczne Gimnazjum nr 1 – jednostka budżetowa;
Publiczne Gimnazjum nr 2 – jednostka budżetowa;
Publiczne Gimnazjum nr 3 – jednostka budżetowa;
Zespół Szkół Publicznych – jednostka budżetowa;
Miejski Zakład komunikacji – zakład budżetowy;
Ośrodek Sportu i Rekreacji – zakład budżetowy.

Na dzień 31 grudnia 2016 r. status czynnego podatnika VAT posiadały następujące Jednostki: Miejski Zakład Komunikacji, Ośrodek Sportu i Rekreacji oraz Publiczna Szkoła Podstawowa nr 1. Pozostałe jednostki nie były zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT.

1.2. Informacja dla Naczelnika Urzędu Skarbowego

Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy centralizacyjnej, jednostka samorządu terytorialnego, która podejmuje się centralizacji rozliczeń powinna przed dniem centralizacji złożyć do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce jej siedziby informację, w której wskazuje dzień podjęcia rozliczania wraz z jednostkami organizacyjnymi. Wzór oświadczenia stanowi załącznik nr 1 do przedmiotowej ustawy. Składana informacja powinna zawierać wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy, miejsca siedziby oraz NIP (por. art. 5 ust. 2 ustawy o centralizacji). W przypadku podjęcia centralizacji z dniem 1 stycznia 2017 r. przedmiotowa informacja i wykaz powinny zostać złożone do dnia 31 grudnia 2016 r. Z uzyskanych przez nas informacji wynika, że Gmina wypełniła ciążący na niej obowiązek i przed 1 stycznia 2017 r. złożyła stosowną informację do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim.

Złożenie ww. informacji spowodowało wykreślenie z rejestru podatników jednostki, które były dotąd zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT (por. art. 5 ust. 3 ustawy o centralizacji). Gmina nie ma zatem obowiązku składania dodatkowych formularzy VAT-Z w imieniu takich Jednostek (Miejskiego Zakładu Komunikacji, Ośrodka Sportu i Rekreacji, Publicznej Szkoły Podstawowej nr 1).

1.3. Aktualizacja NIP-2

Kolejnym krokiem konsolidacji rozliczeń powinno być złożenie zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2 przez Gminę (zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników¹, dalej: „ustawa o ewidencji”). W myśl tego przepisu, Gmina jest zobowiązana do dokonania zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym.

W naszej opinii, w wyniku centralizacji, aktualizacji będą wymagać adresy prowadzenia działalności oraz wykaz rachunków bankowych Gminy. W związku z tym, Gmina powinna wskazać w zgłoszeniu aktualizacyjnym NIP-2 adresy siedzib wszystkich podległych Jednostek oraz wskazać numery ich rachunków bankowych, jako rachunków związanych z prowadzoną działalnością.

W związku z powyższym, Gmina nie będzie natomiast zobowiązana do dokonania zgłoszenia aktualizacyjnego VAT-R do naczelnika urzędu skarbowego. Stosownie bowiem do art. 96 ust. 7 ustawy o VAT obowiązek ten nie obejmuje sytuacji, gdy zmiana dotyczy danych objętych obowiązkiem aktualizacji zgodnie z ustawą o ewidencji.

2. Zasady prowadzenia rozliczeń z tytułu podatku VAT związanych z transakcjami sprzedażowymi dokonywanymi przez Gminę oraz jej jednostki budżetowe

2.1. Uwagi ogólne

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

W związku z powyższym, w celu określenia czy dana czynność podlega opodatkowaniu VAT, należy określić, czy Gmina lub jej Jednostka dokonując tej czynności działają w charakterze podatnika VAT.

Punktem wyjścia dla tego typu rozważań jest odpowiedź na pytanie, czy dokonując określonej czynności Gmina / Jednostka działa w ramach:

stosunków gospodarczych, zobowiązaniowych, uregulowanych na podstawie umowy cywilnoprawnej,

¹ Ustawa z dnia 13 października 1996 r. (tekst jednolity: Dz. U. 2016, poz. 476 ze zm.)

czy też jako organ władzy publicznej, w wykonaniu obowiązków ustawowych o charakterze publicznoprawnym (czynności te są wyłączone z zakresu ustawy o VAT).

Jeżeli dana czynność dokonywana jest na podstawie umowy cywilnoprawnej i Gmina pobiera za nią wynagrodzenie, to należy uznać, iż działa w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, a więc jako podatnik VAT. Generuje to szereg dalszych obowiązków:

Przy sprzedaży:

konieczność ustalenia, na jakich zasadach dana transakcja sprzedażowa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a następnie naliczenie podatku VAT w odpowiednim terminie i we właściwej wysokości;

konieczność odpowiedniego udokumentowania dokonanej transakcji, np. poprzez wystawienie faktury VAT;

konieczność wprowadzenia jej do ewidencji (rejestru), która w sposób precyzyjny odzwierciedli wszystkie opodatkowane transakcje sprzedaży w danym okresie oraz umożliwi ustalenie kwot podatku VAT należnych do zapłaty z tytułu sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym.

Przy zakupie:

konieczność ustalenia czy dana transakcja zakupowa umożliwia odliczenie („odzyskanie”) podatku VAT wykazanego na danej fakturze VAT,

w przypadku możliwości odliczenia podatku VAT – konieczność ustalenia czy będzie można odliczyć całość, czy też tylko część podatku VAT wynikającego z danej faktury.

konieczność prowadzenia ewidencji (rejestru), który w sposób precyzyjny odzwierciedli transakcje zakupowe i pozwoli na ustalenie czy podatek VAT będzie można odliczyć w całości, czy jedynie w części.

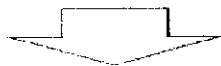
Wszystkie wyżej wymienione czynności powinny być raportowane (w formie częściowych ewidencji oraz deklaracji) bezpośrednio do Gminy, która będzie rozliczać się z urzędem skarbowym ze wszystkich opodatkowanych VAT czynności Jednostek oraz własnych (tj. składać skonsolidowane deklaracje podatkowe oraz dokonywać płatności podatku).

Podsumowując, ustalenie konsekwencji na gruncie podatku VAT związanych z czynnościami sprzedażowymi dokonywanymi przez Jednostki organizacyjne Gminy powinno nastąpić w następujących etapach:

Etap I – ustalenie czy dana czynność wykonywana przez Gminę/Jednostkę organizacyjną sprawia, że Gmina działa w charakterze podatnika VAT;



Etap II – jeżeli w związku z czynnością wykonywaną przez Jednostkę Gmina działa w charakterze podatnika VAT – ustalenie, czy wykonywana czynność jest objęta przedmiotowym zakresem podatku VAT:



Etap III – jeżeli dana czynność jest objęta zakresem przedmiotowym podatku VAT – określenie szczegółowych zasad rozliczenia tej czynności dla celów podatku VAT, tj. ustalenie:

- o Momentu powstania obowiązku podatkowego;
- o Wysokości podstawy opodatkowania;
- o Stawki podatku VAT;
- o Obowiązków formalnych (np. właściwej formy udokumentowania i ewidencji tej czynności).

2.2. Obowiązek podatkowy w podatku VAT

Obowiązek podatkowy w podatku VAT oznacza powinność dokonania przez podatnika świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia, które kwalifikowane jest jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT. Najważniejszymi zdarzeniami z punktu widzenia Gminy są odpłatne dostawy towarów oraz odpłatne świadczenie usług.

Dostawa towarów – to przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ustawy o VAT), np. sprzedaż nieruchomości.

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

Powstanie obowiązku podatkowego oznacza konieczność zapłaty podatku VAT za okres, w którym obowiązek ten powstał. Ustawa o VAT przewiduje różne momenty powstania obowiązku podatkowego.

Zasada ogólna

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zasada ta odnosi się do wszystkich transakcji, dla których ustawodawca nie uregulował momentu powstania obowiązku podatkowego w sposób odmienny. W praktyce, będzie miała ona zastosowanie do większości transakcji dokonywanych przez Gminę i Jednostki (np. sprzedaż posiłków, wykonanie kserokopii, dostawa nieruchomości).

Zaliczki

Odmienny moment powstania obowiązku podatkowego został przewidziany w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do wpłaconej

kwoty. Dla przykładu: jeżeli Jednostka 31 stycznia pobrała od ucznia opłatę za obiady wydawane w lutym, to obowiązek podatkowy z tytułu świadczonej usługi powstał po stronie Gminy w styczniu (w dniu otrzymania zapłaty), pomimo iż usługa została faktycznie wykonana dopiero z ostatnim dniem lutego.

WAŻNE

Otrzymanie zaliczki przy usługach, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (są to usługi dla których przewidziano szczególny moment powstania obowiązku – patrz uwagi poniżej).

Usługi ciągłe

Z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT wynika, że usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (np. opłacanie miesięcznych karnetów na posiłki w szkołach, przy czym wpłaty otrzymywane przed wykonaniem usługi za dany miesiąc będą traktowane jako zaliczki zgodnie z powyżej opisanymi zasadami). Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Inne szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego

Dla niektórych rodzajów transakcji, ustawodawca przewidział szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego. W szczególności zwracamy Państwa uwagę na regulacje dotyczące:

usług najmu i dzierżawy,

usług telekomunikacyjnych,

usług dostarczania wody i odbioru ścieków

usług dostarczania energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego²,

dla których obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a i b ustawy o VAT). Jeżeli jednak podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

WAŻNE:

Powstanie obowiązku podatkowego od danej czynności opodatkowanej determinuje okres rozliczeniowy, w którym podatek VAT powinien zostać naliczony (ujęty w deklaracji VAT) oraz zapłacony.

² Flakwysz moment powstania obowiązku podatkowego będzie miał zastosowanie również w przypadku refakturowania tych usług.

Określenie prawidłowego momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w odniesieniu do poszczególnych czynności wykonywanych przez Gminę oraz jej Jednostki kompleksowo zostało przedstawione w Załączniku nr 1 do niniejszej instrukcji.

2.3. Podstawa opodatkowania VAT

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

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

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

Podstawa opodatkowania obejmuje także:

Podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku VAT;

Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od kontrahenta.

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

Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;

udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;

otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Podstawę opodatkowania obniża się o:

kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;

wartość zwróconych towarów i opakowań;

zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;

wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, mających bezpośredni wpływ na cenę, które zostały pierwotnie ujęte w podstawie opodatkowania.

Przypadki szczególne określania podstawy opodatkowania, które mogą wystąpić w Gminie:

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

nieodpłatne świadczenie usług - podstawą opodatkowania jest koszt wyświadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

2.4. Zasady dokumentowania czynności sprzedażowych VAT

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

2.4.1. Fakturowanie

Zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT na podatniku ciąży obowiązek wystawiania faktur dokumentujących m.in. dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz podatnika VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Generalna zasadą jest więc, że:

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

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

- sprzedaży;
- otrzymania przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi części lub całości należności (zaliczka), nie dotyczy to usług z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. m.in. najmu, dzierżawy, dostawy wody, odbioru ścieków, kiedy to pomimo otrzymania zaliczki faktury wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności za dany okres.

Terminy wystawiania faktur VAT

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT³ fakturę należy wystawić nie później niż 15 dni od zakończenia miesiąca, w którym:

dostarczono towar lub wykonano usługę;

otrzymano całość zapłaty lub część zapłaty albo zaliczkę.

Dodatkowo należy pamiętać, iż w przypadku usług z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, faktury wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.

³Por. art. 106a ust. 6 ustawy o VAT

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

PRZYKŁAD:

Jednostka dokonuje dostawy towarów 31 października. Oznacza to, że fakturę powinno się wystawić nie później niż do 15 listopada, lecz nie wcześniej niż 1 października.

Fakturowanie w odniesieniu do czynności zwolnionych z opodatkowania VAT

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, nie ma obowiązku wystawiania faktur VAT dokumentujących czynności zwolnione z podatku VAT. Niemniej jednak, jeżeli nabywca towaru / usługi zażąda takiej faktury w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca w którym wydano towar lub wyświadczono usługę, wtedy Gmina będzie zobowiązana do jej wystawienia.

Przedstawiony powyżej obowiązek wystawienia faktury na żądanie nie dotyczy natomiast dokonywania sprzedaży usług wskazanych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. w szczególności usług dzierżawy, najmu, telekomunikacyjnych, dostawy wody, odprowadzania ścieków, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego, zbierania odpadów, zmiatania śmieci i usuwania śniegu), o ile sprzedaż ta nie jest zwolniona z opodatkowania (np. najem nieruchomości na cele mieszkaniowe – por. art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT).

Elementy obowiązkowe faktur sprzedażowych

Każda faktura powinna zawierać określone ustawowo elementy, szczegółowo opisane w art. 106e ustawy o VAT, tj.:

Datę wystawienia;

Numer zgodnie z ustalonym kodem w procedurze konsolidacji, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;

Określenie sprzedawcy;

Imiona i nazwiska lub nazwy nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;

Numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi.

Datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

Nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;

Miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;

Cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);

Kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;

Wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);

Stawkę podatku;

Sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;

Kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;

Kwotę należności ogółem.

W kontekście konsolidacji rozliczeń zwracamy szczególną uwagę na numerację faktur oraz odpowiednie określenie sprzedawcy. Powyższe elementy powinny zostać zmienione po wprowadzeniu rozliczeń w sposób skonsolidowany.

Określenie danych sprzedawcy

Jak wcześniej wspominaliśmy, od momentu centralizacji, tj. od 1 stycznia 2017 r. za podatnika powinna uznawana być wyłącznie Gmina. Oznacza to, że faktury dokumentujące usługi i dostawy dokonywane przez Gminę oraz jej jednostki i zakłady budżetowe należy wystawiać z podaniem danych Gminy.

Powyższa zasada znajduje zastosowanie również do faktur dokumentujących zakupy gminnych Jednostek. Jako nabywca na takich fakturach powinna zostać wskazana Gmina. Z uwagi na brak zakazu umieszczania na fakturze VAT dodatkowych danych, obok danych Gminy mogą się pojawiać również dane Jednostki faktycznie dokonujące sprzedaży lub zakupu.

Podsumowując, od dnia 1 stycznia 2017 r. wystawiając fakturę dokumentującą sprzedaż towarów i usług podlegającą opodatkowaniu VAT, jako dane sprzedawcy należy obowiązkowo wskazywać dane Gminy Miejskiej Starogard Gdański.

WAŻNE:

Jako sprzedawca na fakturze musi być wskazana Gmina Miejska Starogard Gdański, a każda wystawiona faktura powinna zawierać NIP Gminy. Natomiast dodatkowo, jako dane wystawcy rekomendujemy wskazać dane Jednostki wystawiającej fakturę.

PRZYKŁAD:

Dane na fakturze mogą wyglądać w sposób następujący:

Sprzedawca:

Gmina Miejska Starogard Gdański

ul. Gdańska 6,

83-200 Starogard Gdański

NIP: 592-20-45-396

Wystawca:
Nazwa jednostki
ul. nazwa ulicy
Kod pocztowy, miejscowość
nr rachunku bankowego

Zalecamy ponadto, aby poinformować kontrahentów o rozpoczęciu rozliczania VAT w sposób skonsolidowany i związaną z tym koniecznością umieszczania na fakturach danych Gminy.

Numeracja faktur

W celu uporządkowania procedury wystawiania faktur z tytułu czynności dokonywanych przez Gminę oraz jej Jednostki organizacyjne, proponujemy wyróżnienie poszczególnych serii dla każdej z Jednostek i oznakowanie ich literami oraz numerami.

W naszej opinii, najlepszym rozwiązaniem jest wprowadzenie przez Gminę serii faktur dla poszczególnych jednostek, w ramach których Gmina będzie nadawała fakturom kolejne numery. Powyższe rozwiązanie umożliwi ich jednoznaczną identyfikację.

PRZYKŁAD:

Gmina może wystawiać faktury w formacie:

numer faktury wystawianej w danym miesiącu / miesiąc / rok / jednostka.

Tym samym przykładowe faktury wystawiane przez Gminę byłyby numerowane w sposób następujący:

Urząd Miasta - 1/01/2017/UM

Miejski Zakład Komunikacji - 1/01/2017/MZK

Ośrodek Sportu i Rekreacji - 1/01/2017/OSiR

Korygowanie faktur

Z uwagi na wynikającą z ustawy o centralizacji sukcesję praw i obowiązków dotychczas ciężących na jednostkach budżetowych, Gmina jest uprawniona do wystawiania faktur sprzedażowych w imieniu Jednostek oraz faktur korygujących do faktur wystawionych przez Jednostki w okresie przed centralizacją. Gmina jest ponadto uprawniona do przyjmowania oraz wykazywania we własnych rozliczeniach faktur korygujących wystawionych na te Jednostki. Analogicznie, dotyczy to również not korygujących do faktur VAT.

WAŻNE:

Faktury otrzymane przez Gminę po 1 stycznia 2017 r., a wystawione jeszcze na jednostkę/zakład budżetowy Gminy i dokumentujące dostawy towarów lub usługi, które miały miejsce przed dniem centralizacji, uprawniają Gminę do odliczenia podatku naliczonego (na podstawie art. 4 specustawy centralizacyjnej, traktującego o sukcesji praw i obowiązków).

Natomiast faktury dokumentujące dostawy towarów i usług, które miały miejsce po dniu centralizacji, a które zostały nieprawidłowo zostały wystawione na jednostki/zakłady budżetowe Gminy, powinny zostać przez Gminę skorygowane w zakresie danych odbiorcy notą korygującą.

2.4.2. Kasy rejestrujące

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i podatku należnego za pomocą kas rejestrujących dotyczy tych podmiotów, które dokonują sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych.

Co do zasady więc, Gmina oraz jej jednostki organizacyjne powinny:

udokumentować sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (w tym własnych pracowników) przy pomocy kas fiskalnych (z wydaniem paragonu nabywcy).

Jak rozumiemy, zarejestrowane kasy fiskalne posiada Gmina (Urząd Miasta), Miejski Zakład Komunikacji, Ośrodek Sportu i Rekreacji, Szkoła Podstawowa nr 1 oraz Zespół Szkół Publicznych. Pozostałe Jednostki Gminy korzystały dotychczas ze zwolnienia na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia ws. zwolnień z kas rejestrujących, zgodnie z którym zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym podatników, u których obrot zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł, bądź też z poszczególnych zwolnień przedmiotowych.

Należy jednak zauważyć, że od momentu wdrożenia centralizacji, ww. limit obrotów powinien być stosowany do wszystkich obrotów podatnika, tj. Gminy wraz z podległymi jej jednostkami oraz zakładami budżetowymi, a nie jak dotychczas, do poszczególnych jednostek organizacyjnych. Oznacza to, że Gmina co do zasady jest zobowiązana do zainstalowania kas rejestrujących we wszystkich Jednostkach, które świadczyć będą usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, a które nie ewidencjonowały dotychczas sprzedaży na kasie fiskalnej z uwagi na wysokość uzyskiwanych obrotów.

Jakkolwiek rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas rejestrujących przewiduje kilka zwolnień, z których potencjalnie mogłaby skorzystać Gmina, w tym m. in.:

- zwolnienie ze względu na sposób płatności (za pośrednictwem poczty, banku lub SKOK) z pkt 38 Załącznika do Rozporządzenia,
- zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania przez gminy do 31 grudnia 2017 r. transakcji dokonywanych przez ich jednostki organizacyjne, które korzystały ze zwolnienia z ewidencjonowania transakcji na kasach na dzień 31 grudnia 2016 r⁴,
- zwolnienia przedmiotowe (dotyczące np. usług stołówekowych),

to trzeba jednocześnie zwrócić uwagę na uwagę na § 4 Rozporządzenia, który zawiera wykaz dostaw i usług, których świadczenie wyłącza możliwość stosowania ww. zwolnień.

⁴ Por. § 3 ust. 1 pkt 5 Rozporządzenia ws. zwolnień z kas rejestrujących (RDz. U. z 2016 r. poz. 1215)

Należą do nich m. in. usługi przewozów pasażerskich w komunikacji samochodowej, innych niż przewozy rozkładowe oraz usługi naprawy pojazdów silnikowych, które świadczy Miejski Zakład Komunikacji. Z uwagi na fakt, że usługi te są świadczone także na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, Gmina jest zobowiązana do zakupu kas rejestrujących dla wszystkich jednostek świadczących usługi na rzecz takich osób.

WAŻNE:

Art. 8 ust. 3 ustawy centralizacyjnej upoważnia do odliczenia od podatku kwotę na zakup w okresie do dnia 30 czerwca 2017 r. każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

Zwracamy uwagę, że prawidłowy sposób dokumentowania sprzedaży w odniesieniu do poszczególnych czynności wykonywanych przez Gminę oraz jej Jednostki został kompleksowo przedstawiony w Załączniku nr 1 do niniejszej instrukcji.

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

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

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

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

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

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

2.5. Transakcje dokonywane w ramach Gminy

2.5.1. Rozliczenia przepływów pomiędzy Gminą a jej jednostkami organizacyjnymi

Z uwagi na fakt, że Gmina oraz jej Jednostki stały się jednym podatnikiem VAT należy uznać, iż transakcje wykonywane pomiędzy:

Gminą, a jej Jednostkami, oraz

pomiędzy Jednostkami organizacyjnymi w ramach tej samej Gminy,

od 1 stycznia 2017 r. nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Oznacza to, że mają one charakter „wewnętrzny” - wykonywane są w ramach jednego podatnika i nie są traktowane jako świadczenia pomiędzy dwoma odrębnymi kontrahentami w świetle ustawy o VAT.

W rezultacie, przedstawione powyżej rodzaje transakcji nie mogą być od momentu centralizacji dokumentowane fakturami VAT i w konsekwencji wykazywane w deklaracjach VAT Gminy (nawet jeżeli były dotychczas ujmowane jako transakcje zwolnione z VAT). Jedynie dla celów sprawozdawczych, Gmina może ustalić wewnętrzny proces dokumentowania takich transakcji (np. przy pomocy not księgowych).

W przypadku Gminy Miejskiej Starogard Gdański będzie to dotyczyło następujących transakcji:

Sprzedawca	Nabywca	Rodzaj dostawy/usługi
Urząd Miasta	Pozostałe Jednostki Gminy	Wynajem budynków, lokali, pomieszczeń użytkowych, garaży
Zespół Szkół Publicznych	Pozostałe Jednostki Gminy	Wynajem obiektów sportowych, sal dydaktycznych, świetlic szkolnych
Miejski Zakład Komunikacji	Gmina	Utrzymanie, modernizacja i remonty nawierzchni dróg i chodników
Miejski Zakład Komunikacji	Gmina	Utrzymanie zieleni
Miejski Zakład Komunikacji	Gmina	Utrzymanie czystości i porządku
Miejski Zakład Komunikacji	Gmina	Usługi budowlane
Miejski Zakład Komunikacji	Gmina	Wynajem wyposażenia
Miejski Zakład Komunikacji	Pozostałe Jednostki Gminy	Usługi transportowe, usługi remontowe, utrzymanie czystości i porządku
Ośrodek Sportu i Rekreacji	Gmina	Zarządzanie Targowiskiem Miejskim
Ośrodek Sportu i Rekreacji	Gmina, pozostałe Jednostki Gminy	Wynajem obiektów sportowych, maszyn
Ośrodek Sportu i Rekreacji	Pozostałe Jednostki Gminy	Usługi wstępu do obiektów sportowych
Ośrodek Sportu i Rekreacji	Gmina	Utrzymanie zieleni

2.5.2. Świadczenia na rzecz innych Gmin

Należy jednakże zauważyć, że ww. komentarz odnosi się wyłącznie do dostawy towarów i świadczenia usług w ramach tej samej Gminy. Jeżeli jednak sprzedaż towarów i usług będzie dokonywana na rzecz innych gmin oraz odpowiednio jednostek organizacyjnych innych gmin, będą one podlegać opodatkowaniu VAT według właściwej stawki, analogicznie do sprzedaży na rzecz innych podmiotów.

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

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

3.1.1. Prawo do odliczenia

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

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

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

3.1.2. Moment powstania prawa do odliczenia

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

w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do zakupionych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (u sprzedawcy);

jednak nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę VAT dokumentującą ww. zakupy.

Łączne spełnienie obu ww. warunków wyznacza najwcześniejszy moment, w którym podatnik może dokonać odliczenia podatku. W przypadku niedokonania odliczenia w okresie ustalonym na powyższych zasadach, podatnik może zrealizować prawo do odliczenia VAT także w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych. Jeżeli nie skorzysta z niego również w tych okresach, odliczenie podatku stanie się możliwe wyłącznie w drodze korekty deklaracji za najwcześniejszy okres, w którym uzyskał prawo do odliczenia.

PRZYKŁAD:

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

3.1.3. Pełne prawo do odliczenia

Pełne prawo do odliczenia przysługuje, jeżeli zakupione towary i usługi są wykorzystywane wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej VAT.

PRZYKŁAD:

Zakup usług remontu budynku, który jest w całości wynajmowany na cele prowadzonej przez podmiot trzeci działalności gospodarczej.

3.1.4. Brak prawa do odliczenia VAT

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

1. wykorzystanie zakupów do czynności zwolnionych z VAT (np. wynajem lokali mieszkalnych na rzecz osób fizycznych),
2. wykorzystanie zakupów do czynności niepodlegających ustawie o VAT, w ramach których Jednostki działają jako organy władzy publicznej.

W ww. przypadkach Gmina oraz Jednostki nie są zobowiązane do ewidencjonowania faktur VAT w rejestrach zakupu VAT.

PRZYKŁAD:

W sytuacji zakupu usług remontu budynku mieszkalnego, który jest w całości wynajmowany na rzecz osób fizycznych na cele mieszkalne, brak jest prawa do odliczenia, ponieważ tego typu wynajem jest zwolniony z VAT⁵.

3.1.5. Konieczność odrębnego określenia prawa do odliczenia

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

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

⁵ Art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT

Jeżeli zatem istnieje możliwość przyporządkowania kwot podatku od poniesionych wydatków odpowiednio do czynności opodatkowanych VAT oraz czynności niedających prawa do odliczenia (zwolnionych lub niepodlegających opodatkowaniu VAT), to podatnik ma obowiązek wyodrębnienia kwot podatku związanych z czynnościami opodatkowanymi i dokonania odliczenia wyłącznie w tym zakresie.

PRZYKŁAD:

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

3.2. Częściowe prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie z ustawą o VAT – podstawy prawne

3.2.1. Współczynnik VAT

Artykuł 90 ust. 2 ustawy o VAT wskazuje, że w przypadku, gdy nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot podatku naliczonego, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego – jest to mechanizm częściowego odliczenia podatku VAT.

W tym przypadku chodzi o odliczenie podatku naliczonego od towarów i usług jednocześnie wykorzystywanych do działalności podlegającej opodatkowaniu oraz działalności zwolnionej z opodatkowania, bez możliwości precyzyjnego określenia w jakiej części to wykorzystanie następuje.

Należy podkreślić, że stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy centralizacyjnej, pomimo konsolidacji rozliczeń w zakresie podatku VAT, do końca 2017 r. współczynnik należy obliczać odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Oznacza to, iż każda jednostka budżetowa oraz każdy zakład budżetowy dokonujący czynności opodatkowanych i zwolnionych z podatku VAT będzie niezależnie, wyłącznie na podstawie swoich obrotów kalkulować wartość procentową współczynnika VAT determinującą odliczenie w danym roku.

PRZYKŁAD:

Jednostka nabywa puszkę farby, która będzie wykorzystana do pomalowania pomieszczenia, które wykorzystywane jest zarówno do działalności opodatkowanej VAT jak i zwolnionej z opodatkowania. Odliczenie podatku naliczonego będzie przysługiwać z uwzględnieniem odpowiedniej proporcji (wyrażonej procentowo).

3.2.2. Prewspółczynnik VAT

W przypadku, gdy podatnik dokonuje zakupu towarów lub usług, które są związane zarówno z działalnością pozostającą w zakresie ustawy o VAT (opodatkowaną VAT lub opodatkowaną i zwolnioną z VAT jednocześnie) oraz z działalnością niepodlegającą regulacjom ustawy o VAT, realizowaną wyłącznie jako organ władzy publicznej, prawo do odliczenia przysługuje mu jedynie w „części” (w proporcji określanej jako tzw. „prewspółczynnik” VAT).

Prewspółczynnik, powinien być obliczony w sposób, który najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez daną jednostkę działalności, tj.:

zapewniając dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz

obiektownie odzwierciedlając część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych.

Prewspółczynnik VAT jest odrębnie kalkulowany dla Urzędu Miasta (w imieniu Gminy) oraz każdej z pozostałych Jednostek. Przypominamy, że dla jednostek samorządu terytorialnego oraz ich jednostek organizacyjnych MF wydał rozporządzenie⁶, w którym przewidziane zostały wzory na wyliczenie prewspółczynnika, uznane przez ustawodawcę za najbardziej odpowiadające specyfice działalności tych podmiotów.

Z uwagi na powyższe, Jednostki będą zobowiązane do monitorowania które zakupy są związane zarówno z działalnością:

gospodarczą, opodatkowaną VAT, jak i

działalnością organu władzy publicznej, pozostającą poza zakresem ustawy o VAT

oraz do prawidłowego zewidencjonowania wyżej wymienionych zakupów w odpowiednich rejestrach, które następnie będą przekazywane do Gminy w celu dokonania odliczenia.

PRZYKŁAD:

Zakup papieru do Jednostki, który jest wykorzystywany zarówno do: przygotowywania decyzji administracyjnych, zaświadczeń itp. (działalność organu władzy publicznej, pozostająca poza zakresem ustawy o VAT), przygotowania umów najmu lokali na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (działalność zwolniona z VAT), przygotowywania umów najmu na rzecz osób prowadzących działalność gospodarczą VAT (działalność opodatkowana VAT).

⁶ 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. 1016 poz. 2193).

3.2.3. Prawo do odliczenia - podsumowanie

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

Związek wydatku z typem działalności Gminy	Pełne odliczenie podatku VAT	Brak prawa do odliczenia podatku VAT	Częściowe prawo do odliczenia podatku VAT
Zakupy związane wyłącznie z działalnością opodatkowaną VAT	Tak		
Zakupy związane wyłącznie z działalnością organu władzy publicznej (pozostającą poza zakresem ustawy o VAT), i / lub z działalnością zwolnioną z VAT		Tak	
Zakupy związane zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i z działalnością zwolnioną z VAT.			Tak, ale współczynnik VAT
Zakupy związane zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i z działalnością organu władzy publicznej (pozostającą poza zakresem ustawy o VAT)			Tak, ale przewspółczynnik VAT
Zakupy związane zarówno z działalnością opodatkowaną VAT oraz zwolnioną z opodatkowania VAT, jak i z działalnością organu władzy publicznej (pozostającą poza zakresem ustawy o VAT)			Tak, ale przewspółczynnik VAT i jednocześnie współczynnik VAT

3.3. Odliczenia podatku VAT zgodnie z ustawą centralizacyjną

3.3.1. Korekty niezwiązane z wyrokiem TSUE

Na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o centralizacji należy stwierdzić, że Gmina może korygować własne rozliczenia za okresy poprzedzające konsolidację rozliczeń w ramach podatku VAT, jeżeli korekty te nie mają związku z wyrokiem TSUE (w praktyce dotyczy to korekt, które nie dotyczą odliczenia VAT naliczonego od wydatków związanych z działalnością jednostek i zakładów, które to odliczenie przysługuje na podstawie wyroku TSUE).

UWAGA:

Warunkiem formalnym do złożenia takich korekt jest złożenie informacji do naczelnika urzędu skarbowego, że korekty nie są składane w związku z wyrokiem TSUE.

3.3.2. Korekty związane z wyrokiem TSUE

Pragniemy ponadto podkreślić, że Gmina jest uprawniona do dokonania „wstecznych” korekt (tj. korekt za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem centralizacji poszczególnych jednostek organizacyjnych) wynikających z odliczenia VAT naliczonego, które to odliczenie przysługuje jej na podstawie wyroku TSUE.

Złożenie „wstecznych” korekt na podstawie wyroku TSUE wiąże się jednak z dodatkowymi obowiązkami formalnymi, tj.:

- złożeniem informacji do naczelnika US, że korekty deklaracji składane są w związku z wyrokiem TSUE oraz, że obejmują (lub nie obejmują) kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowane ze środków przeznaczonych na realizację projektów, w odniesieniu do których JST nie była obowiązana (na podstawie art. 17 ustawy z dnia 5 września 2016 r.) , do zwrotu tych środków (wzór stosownej informacji stanowi załącznik nr 2 do ustawy centralizacyjnej);

- złożeniem wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych, których rozliczenia są objęte korektami (z podaniem: nazwy, siedziby oraz NIP);

- koniecznością złożenia korekt deklaracji podatkowych za wszystkie okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały odrębnie podatek, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej lub złożyć informację wskazującą termin, do którego dokona korekt za pozostałe okresy), oraz

- koniecznością uwzględnienia w korektach wszystkich czynności dokonywanych przez Jednostki podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, w tym podstawy opodatkowania oraz kwoty VAT należnego z tytułu sprzedaży towarów i usług dokonywanych przez te jednostki.

4. Zasady ujmowania transakcji w rejestrach VAT

Z uwagi na konsolidację rozliczeń Gminy i uznanie, że podatnikiem VAT w stosunku do czynności wykonywanych przez Jednostki jest wyłącznie Gmina, od 1 stycznia 2017 r. będzie ona zobowiązana do prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupów obejmującej transakcje nie tylko Gminy, ale i wszystkich podległych jej jednostek i zakładów budżetowych.

W celu prawidłowej realizacji powyższego obowiązku konieczne jest gromadzenie przez Gminę odpowiednich danych od wszystkich podległych jednostek organizacyjnych, które prowadzą działalność podlegającą ustawie o VAT. W chwili obecnej żadne przepisy nie wskazują terminu, w którym należy taką ewidencję sporządzić. Ze względów praktycznych powinna ona zostać przygotowana najpóźniej przed terminem złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy.

Rozwiązaniem pozwalającym na prawidłowe i sprawne prowadzenie ewidencji przez Gminę jest wprowadzenie tzw. „częstkowych” ewidencji dla poszczególnych Jednostek. Dane z ewidencji częściowych powinny być przekazywane przedstawicielom Gminy odpowiedzialnym za złożenie scentralizowanej deklaracji VAT w odpowiednim terminie (pozwalającym na weryfikację i sporządzenie ewidencji zbiorczej, która obejmowałaby łączne rozliczenia Gminy i Jednostek).

4.1. Rejestr „sprzedaży”

Sporządzony za dany miesiąc powinien zawierać następujące informacje:

nazwę jednostki prowadzącej rejestr;

okres, za który prowadzona jest ewidencja (np. rejestr sprzedaży za styczeń 2017 r.);

dane dotyczące poszczególnych transakcji „sprzedażowych” dokonanych przez Jednostkę w danym okresie tj. transakcje opodatkowane, wykonywane przez Jednostkę w charakterze podatnika VAT, dla których obowiązek podatkowy (ustalony zgodnie z zasadami określonymi w części szczegółowej niniejszej instrukcji) powstał w okresie, za który sporządzany jest rejestr, tj. nazwa i NIP nabywcy, data sprzedaży / wykonania, data wystawienia faktury VAT, numer faktury VAT, kwota netto, stawka podatku VAT, kwota podatku VAT, kwota brutto (z podatkiem).

4.2. Rejestr „zakupów towarów i usług”

Sporządzany za dany miesiąc powinien zawierać następujące informacje:

nazwę jednostki prowadzącej rejestr;

okres, za który prowadzona jest ewidencja;

dane dotyczące poszczególnych faktur zakupowych uwzględnianych w rejestrach - tj.: datę otrzymania faktury, datę wystawienia faktury, nazwę sprzedawcy, NIP sprzedawcy, numer faktury, wartość netto oraz stawkę podatku, kwotę podatku, informację czy zakup został wykorzystany do wytworzenia środka trwałego.

Dla przejrzystości ewidencjonowania, rekomendujemy stworzenie osobnych rejestrów zakupu w zależności od przysługującego prawa do odliczenia VAT naliczonego, tj.:

- rejestr zakupów z pełnym prawem do odliczenia (związek z działalnością opodatkowaną VAT)
- rejestr zakupów z prawem do odliczenia za pomocą współczynnika VAT (związek z działalnością opodatkowaną i zwolnioną z VAT)
- rejestr zakupów z prawem do odliczenia za pomocą przewspółczynnika (związek z działalnością opodatkowaną VAT i organu władzy publicznej - niepodlegającą opodatkowaniu)
- rejestr zakupów z prawem do odliczenia za pomocą współczynnika i przewspółczynnika (związek z działalnością opodatkowaną i zwolnioną z VAT oraz organu władzy publicznej - niepodlegającą opodatkowaniu).

4.3. Deklaracje VAT

Zgodnie z art. 99 ustawy o VAT Gmina jest zobowiązana do składania deklaracji VAT-7 do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, za który składana jest deklaracja (w przypadku rozliczania podatku w okresie miesięcznym). Deklaracja ta powinna zawierać rozliczenia Gminy oraz jej Jednostek.

W celu ułatwienia procedury rozliczania podatku VAT zalecamy, aby Jednostki Gminy w pierwszej kolejności sporządzały "częstkowe" deklaracje, a następnie przekazywały je z odpowiednim wyprzedzeniem do przedstawicieli Gminy odpowiedzialnych za złożenie skonsolidowanej deklaracji VAT.

UWAGA:

W deklaracjach cząstkowych należy ujmować kwoty netto i kwot podatku w zaokrągleniu do dwóch miejsc po przecinku. Pozwoli to na prawidłowe zaokrąglenie kwot w deklaracji zbiorczej składanej przez Gminę.

Załącznik nr 1 – Sposób opodatkowania transakcji poszczególnych Jednostek

4.4. Jednostki Oświatowe

Poniższa tabela prezentuje sposób opodatkowania poszczególnych transakcji VAT, istotnych z punktu widzenia Jednostek Oświatowych:

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązków podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
1.	Sprzedaż obiadów dla dzieci lub pracowników pedagogicznych (brak sprzedaży na rzecz podatników).	ZW	W momencie wydania obiadu przy opłacie jednorazowej lub z upływem kolejnego okresu rozliczeniowego przy abonamencie.	-	Art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT.	Obowiązek rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajduje zastosowania zwolnienie z rejestracji na kasie wynikające z poz. 46 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.
2.	Sprzedaż obiadów na rzecz: - pracowników pedagogicznych, - osób trzecich, -firm.	8%	Przy zaliczce, przedpłacie lub racie, obowiązek podatkowy należy rozpoznać przy jej otrzymaniu.	-	Art. 41 ust. 2 oraz art. 146a ustawy o VAT w zw. z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 załącznika do rozporządzenia ws. towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych ¹ .	W przypadku zakupu obiadów przez podatników VAT należy wystawić fakturę VAT. Faktura powinna zostać wystawiona: - nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usługi (lub otrzymaniem zapłaty w przypadku zaliczek), - nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (lub odpowiednio otrzymano zapłatę). W przypadku zakupu obiadu przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajduje zastosowania zwolnienie wynikające z poz. 46 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi

¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 1719 ze zm.)

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
						na świadczenie przez MZK usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.
3.	Wyżywienie uczniów, które finansowane jest (częściowo lub w pełni) przez: -MOPS Starogard Gdański, -GOPSy z innych Gmin, -podmioty trzecie.	ZW lub ewentualnie 8% w przypadku dzieci z innych placówek niż jednostka sprzedająca posiłki.	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania dotacji lub dopłaty do obiadu (art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT).	W takiej sytuacji przyjmuje się, że opłata stanowi w istocie wynagrodzenie za usługę, a beneficjentem tej usługi (a więc de facto usługobiorcą) są dzieci, które te obiady spożywają. UWAGA: znane jest nam stanowisko, zgodnie z którym usługi wyżywienia finansowane przez własny OPS nie podlegają w ogóle opodatkowaniu VAT (jako element usługi opiekuńczej). Kwestię tę należałoby jednak potwierdzić interpretacją indywidualną MF.	Art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT oraz art. 41 ust. 2, art. 146a ustawy o VAT w zw. z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 rozporządzenia ws. towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, stosowania stawek obniżonych.	Z uwagi na brak świadczenia na rzecz podmiotu ponoszącego koszty usługi, usługi te nie powinny być w naszej opinii, dokumentowane fakturami VAT. Jako że niniejsze usługi świadczone są faktycznie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (uczniów) – Jednostka ma obowiązek rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajdzie zastosowania zwolnienie wynikające z poz. 45 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.
4.	Opłata za wydawanie duplikatów dokumentów (np. legitymacji, świadectw).	Nie podlega VAT. Znane są nam pojedyncze, odmienne interpretacje, które traktują takie usługi jako zwolnione z VAT. Jednak przy założeniu opisanym	-	Jak rozumiemy, pobierane opłaty wynikają wprost z rozporządzenia MEN i w istocie mają charakter opłaty skarbowej. W konsekwencji, Jednostka świadcząc przedmiotowe usługi	-	Dokument wewnętrzny, np. nota księgowa.

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
		w uwagach dodatkowych widzimy mocne argumenty na obronę naszego stanowiska.		działa w charakterze organu władzy publicznej i nie jest podatnikiem VAT.		
5.	Wynajem sal lekcyjnych, świetlic i innych pomieszczeń.	23%	Z chwili wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.	-	Art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy o VAT.	W przypadku świadczenia usług na rzecz innych podatników VAT, faktura powinna zostać wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności. Możliwe fakturowanie z góry (z dowolnym wyprzedzeniem - jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy). W przypadku sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajdzie zastosowania zwolnienie z poz. 26 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązków podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
6.	Wynajem lokali mieszkalnych.	ZW	Z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Otrzymanie zaliczki <u>nie</u> skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego.		Art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT.	Jednostka nie będzie zobowiązana do wystawienia faktury VAT z uwagi na świadczenie czynności zwolnionej z VAT, chyba że zażąda tego nabywca w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym spełniono świadczenie. W takim przypadku faktura powinna zostać wystawiona: - do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży. - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. - nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym dokonano sprzedaży. Przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajdzie zastosowania zwolnienie z poz. 26 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
7.	Odsprzedaż mediów (refaktura – gdy opłata stanowi integralną część czynszu za lokal mieszkalny).	ZW	Z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Otrzymanie zaliczki <u>nie</u> skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego.	Jeżeli odsprzedaż mediów jest ściśle (niepodzielnie) związana z usługą najmu – należy zastosować stawkę właściwą dla najmu. Kryteria przy spełnieniu których stosujemy stawkę właściwą dla najmu to m.in.: ▶ brak możliwości wyboru przez najemcę świadczeniodawców lub sposobów korzystania z usług (np. brak możliwości decydowania o zużyciu poprzez założeń podliczników); ▶ brak możliwości wykonania usług przez osoby trzecie; ▶ brak wyodrębnienia poszczególnych tytułów opłat w umowie najmu. UWAGA: rekomendujemy potwierdzenie powyższego stanowiska w interpretacji indywidualnej MF.	Wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r. (C-42/14).	Jednostka nie będzie zobowiązana do wystawienia faktury VAT z uwagi na świadczenie czynności zwolnionej z VAT, chyba że zażąda tego nabywca. W takim przypadku faktura powinna zostać wystawiona: - do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. - nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym dokonano sprzedaży. Przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajdują zastosowania zwolnienia z ewidencjonowania transakcji na kasach na podstawie poz. 2, 3 lub 4 lub 22 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MKZ usług przewozowych oraz usług naprawy pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
8.	Odsprzedaż mediów (refaktura) – opłaty odrębne od czynszu za lokal mieszkalny bądź opłaty związane z wynajmem lokalu użytkowego. <i>Np.</i> <i>energia elektryczna, gaz, usługi telekomunikacyjne</i>	23% (energia elektryczna, gaz, usługi telekomunikacyjne) 8% (usługi dostarczania wody i odprowadzania ścieków)	Z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Otrzymanie zaliczki <u>nie</u> skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego.	Dotyczy to sytuacji, gdy dostawa mediów jest niezależna od czynszu najmu (kryteria łączenia – patrz pkt 7 powyżej).	Art. 8 ust. 2a ustawy o VAT – usługi refakturowane według stawki nabycia.	W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników VAT, jednostka powinna wystawić fakturę VAT. Faktura powinna zostać wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności. Możliwe fakturowanie z góry (z dowolnym wyprzedzeniem – ale wtedy faktura musi zawierać informację, jakiego okresu dotyczy). Przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej na Gminie ciąży obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższym przypadku nie znajdują zastosowania zwolnienia z ewidencjonowania transakcji na kasach na podstawie poz. 2, 3 lub 4 lub 22 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewoźowych oraz usługa naprawy silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.
9.	Wynajem sali gimnastycznej – na cele sportowe.	8%	Z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Zaliczka nie powoduje powstania obowiązku podatkowego i	Wynajem sali gimnastycznej będzie opodatkowany stawką podatku w wysokości 8% pod warunkiem, że sprzedaż ta zostanie sklasyfikowana w grupowaniu 93.11.10.0 PKWiU 2008 (usługi związane z działalnością obiektów sportowych).	Art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a ustawy o VAT w zw. z poz. 179 załącznika nr 3.	W przypadku świadczenia usług na rzecz innych podatników VAT, faktura powinna zostać wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności. Możliwe fakturowanie z góry (z dowolnym wyprzedzeniem – jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy). Przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. UWAGA! W powyższych przypadkach nie znajduje zastosowania zwolnienie z poz. 26 Załącznika do Rozporządzenia ws. zwolnień z uwagi na świadczenie przez MZK usług przewoźowych oraz usługa naprawy

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
			obowiązkowi wystawienia faktury.	klasyfikacji statystycznej GUS.		pojazdów silnikowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.
10.	Wynajem sali gimnastycznej – na cele inne niż sportowe.	23%		Np.: zajęcia jogi, kursy tańca, organizowanie imprez, festynów i targów.	Art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy o VAT.	
11.	Wynajem powierzchni użytkowych pod sklepiaki, automaty, maszyny vendingowe, oraz wynajem powierzchni reklamowej na rzecz innych podatników.	23%	Z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatek nie wystawił faktury lub wystawił z opóźnieniem - nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Zaliczka nie powoduje powstania obowiązku podatkowego i obowiązku wystawienia faktury.	-	Art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy o VAT.	W przypadku świadczenia usług na rzecz innych podatników VAT, faktura powinna zostać wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności. Możliwe fakturowanie z góry (z dowolnym wyprzedzeniem – jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy).
12.	Opłata za zajęcia przedszkolne ponad bezpłatne 5h.	ZW	Wykonanie usługi lub upływ okresu rozliczeniowego, w przypadku przyjęcia następujących po	-	Art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.	Obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. Jednostka nie będzie zobowiązana do wystawienia faktury VAT z uwagi na świadczenie czynności zwolnionej z VAT, chyba że zażąda tego nabywca

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
			sobie okresów rozliczeniowych. Otrzymanie zaliczki lub przedpłaty na poczet przyszłego skutku powstaniem obowiązku podatkowego.			w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym spełniono świadczenie. W takim przypadku faktura powinna zostać wystawiona: - do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, - nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym dokonano sprzedaży.
13.	Opłata za zniszczone podręczniki, zgubiony numerki do szafki itp.	Nie podlega VAT	-	Opłata jako świadczenie o charakterze odszkodowawczym nie podlega opodatkowaniu VAT.	-	Dokument wewnętrzny, np. nota księgowa.
14.	Sprzedaż surowców wtórnych (np. złom, makulatura) – sprzedaż na rzecz podatników VAT.	Odwrotne obciążenie	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru. Otrzymanie zaliczki skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego.	Opodatkowanie z samonaliczeniem VAT przez nabywcę, gdy sprzedawany złom mieści się w klasyfikacji wskazanej w Załączniku nr 11 do ustawy o VAT. VAT rozlicza nabywca. Jednostka wystawia fakturę VAT, na której umieszcza adnotację „odwrotne obciążenie” i nie wykazuje podatku VAT. Podstawa opodatkowania z tytułu tej transakcji	Art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.	Faktura powinna zostać wystawiona: • nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usługi (lub otrzymaniem zapłaty w przypadku zaliczek), • nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (lub odpowiednio otrzymano zapłatę).

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
15.	Sprzedaż zużytych tonerów do drukarek.	23%	W momencie dokonania dostawy towaru. Przy zaliczce, przedpłacie lub racie, obowiązek podatkowy należy rozpoznać przy jej otrzymaniu.	powinna być wykazana w rejestrze sprzedaży VAT.	Art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy o VAT.	W przypadku świadczenia usługi na rzecz podatników należy wystawić fakturę VAT. Faktura powinna zostać wystawiona: - nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usługi (lub otrzymaniem zapłaty w przypadku zaliczek), - nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (lub odpowiednio otrzymano zapłatę).
16.	Darowizny.	Zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu VAT. W przypadku uznania, że darowizna stanowi w istocie wynagrodzenie za usługę, będzie ona podlegać opodatkowaniu wg odpowiedniej stawki VAT.	Jeśli z okoliczności wynika, iż jest to wynagrodzenie z tytułu nabytej usługi/towaru – obowiązek powstanie z momentem wykonania usługi lub dostawy towaru.		Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT.	W sytuacji uznania, że darowizna podlega opodatkowaniu: W przypadku podatników należy wystawić fakturę VAT. Faktura powinna zostać wystawiona: - nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usługi (lub otrzymaniem zapłaty w przypadku zaliczek), - nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (lub odpowiednio otrzymano zapłatę). W przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - obowiązek rejestracji transakcji na kase fiskalnej.
17.	Usługi zakwaterowania i noclegu.	8%	W momencie wykonania usługi. Przy zaliczce, przedpłacie lub racie, obowiązek podatkowy		Art. 41 ust. 2 oraz art. 146a ustawy o VAT w zw. z poz. 163 załącznika nr 3 do ustaw. Rekompensujący	Przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej obowiązek rejestracji transakcji na kase fiskalnej. W przypadku podatników należy wystawić fakturę VAT. Faktura powinna zostać wystawiona.

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
			naależy rozpoznać przy jej otrzymaniu.		wniosek o wydanie opinii klasyfikacyjnej celem potwierdzenia grupowania 55 PKWiU – usługi związane z zakwaterowaniem)	- nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usługi (lub otrzymaniem zapłaty w przypadku zaliczek), - nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (lub odpowiednio otrzymano zapłatę).

4.5. Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej

Poniższa tabela prezentuje sposób opodatkowania poszczególnych transakcji VAT, istotnych z punktu widzenia MOPS:

Nr	Czynność	Stawka	Moment powstania obowiązku podatkowego	Dodatkowe uwagi	Podstawa prawna	Sposób udokumentowania transakcji
1.	Świadczenie usług opiekuńczo-pielęgnacyjnych (w ramach działalności statutowej).	ZW lub poza VAT.	Wykonanie usługi lub upływ okresu rozliczeniowego, w przypadku przyjęcia następujących po sobie okresów rozliczeniowych.	Znane jest nam również odmienne podejście traktujące usługi opieki społecznej jako działalność publiczną Gminy niepodlegającą VAT. UWAGA: Kwestię tę należałoby jednak potwierdzić interpretacją indywidualną MF.	Art. 43 ust. 1 pkt 22	W sytuacji rozpoznania transakcji jako usługę podlegającą zwolnieniu z opodatkowania: Obowiązek rejestracji transakcji na kasie fiskalnej. Jednostka nie będzie zobowiązana do wystawienia faktury VAT z uwagi na świadczenie czynności zwolnionej z VAT, chyba że zażąda tego nabywca. W takim przypadku faktura powinna zostać wystawiona: - do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, - nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym dokonano sprzedaży.

UWAGA: w przypadku transakcji na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej transakcje powinny zostać zasadniczo udokumentowane paragonem fiskalnym w momencie dokonania sprzedaży. Obowiązek ten nie dotyczy transakcji usługowych, w których Jednostka przyjęła płatność za pomocą przelewu bankowego a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła. Na żądanie nabywcy, zgodnie z punktem 2.4. instrukcji ogólnej, należy wystawić fakturę.

W kolumnie „Sposób udokumentowania transakcji, pod pojęciem „Podatnik” przy oznaczeniu nabywcy towaru lub usługi należy rozumieć osoby prawnej, jednostki nieposiadające osobowości prawnej (ale nie jednostki budżetowe Gminy Miejskiej Starogard Gdański) oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

* Wewnętrzne naliczenie podatku VAT („Wewnętrzne Naliczenie”) należy wystawić w sytuacji, gdy dana sprzedaż nie wymaga wystawienia paragonu lub faktury a Jednostka nie wystawi takiej faktury dobrowolnie. Nie chodzi o fakturę wystawianą na żądanie nabywcy. Jest to dokument wewnętrzny, którego nie wydaje się nabywcy. Wewnętrzne Naliczenie nie wynika z przepisów prawa, lecz jako dokument wewnętrzny ma być pomocny w rozliczeniach, przeciwdziałając sytuacji, w której z uwagi na brak formalnego udokumentowania na rzecz nabywcy, transakcja nie zostałaby ujęta dla celów VAT.