

**WYTYCZNE DO ROZLICZANIA PODATKU OD  
TOWARÓW I USŁUG W JEDNOSTKACH  
BUDŻETOWYCH GMINY MIASTO RZESZÓW ORAZ  
WYDZIAŁACH LUB BIURACH URZĘDU MIASTA  
RZESZOWA**

**Na podstawie ustawy o VAT i przepisów wykonawczych do  
ustawy o VAT (stan prawny na 01.03.2017 r.)**

## SPIS TREŚCI:

I. SŁOWNICZEK UŻYTYCH POJĘĆ .....	4
II. PROCEDURY TRANSAKCJI SPRZEDAŻOWYCH – PODATEK NALEŻNY .....	6
a. Ogólne zasady rozliczania transakcji sprzedażowych .....	6
b. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych .....	9
c. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych .....	11
d. Użytkowanie wieczyste gruntu .....	13
e. Sprzedaż duplikatów świadectw i legitymacji .....	15
f. Sprzedaż usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe .....	15
g. Sprzedaż usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne .....	17
h. Sprzedaż usług najmu ruchomości .....	18
i. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości .....	19
j. Sprzedaż usług wstępu (m.in. bilety) .....	21
k. Sprzedaż usług komunikacji miejskiej .....	22
l. Refakturowanie usług, w tym tzw. „mediów” .....	23
m. Sprzedaż usług finansowych .....	24
n. Sprzedaż posiłków .....	25
o. Sprzedaż usług opieki i kształcenia w przedszkolach .....	27
p. Sprzedaż usług zakwaterowania .....	28
q. Sprzedaż usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty (opłata za praktyki, opłata za kursy maturalne) .....	29
r. Sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych .....	30
s. Sprzedaż towarów i usług w ramach transakcji barterowych .....	31
t. Sprzedaż książek i innych wydawnictw (folderów, przewodników) .....	32
u. Sprzedaż usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane .....	34
v. Sprzedaż usług szkoleniowych .....	35
w. Wniesienie aportu .....	36
x. Sprzedaż usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych .....	37

y.	Sprzedaż usług odpłatnego udostępnienia stanowisk handlowych na targowiskach .....	38
z.	Sprzedaż usług parkingowych .....	39
III.	PROCEDURY TRANSAKCJI ZAKUPOWYCH – PODATEK NALICZONY .....	40
a.	Ogólne zasady rozliczania transakcji zakupowych .....	40
b.	Odliczenie podatku naliczonego wprost .....	41
c.	Szczególna procedura odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług wykorzystywanych do eksploatacji pojazdów samochodowych .....	41
d.	Odliczenie podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika .....	43
e.	Odliczenie podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika .....	45
f.	Terminy, w których dokonuje się odliczenia podatku naliczonego .....	48
g.	Dokumenty, na podstawie których dokonuje się odliczenia podatku naliczonego .....	49
IV.	DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI .....	50
a.	Faktury .....	50
b.	Faktury korygujące .....	51
c.	Noty korygujące .....	52
d.	Duplikaty faktur .....	53
e.	Kasy fiskalne .....	53
f.	Rachunki .....	56
g.	Dowody wewnętrzne .....	56
h.	Przeliczanie kwot wyrażonych w walutach obcych na złote .....	57
V.	PROCEDURA POSTĘPOWANIA W PRZYPADKU ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA W ODNIESIENIU DO TRANSAKCJI KRAJOWYCH ORAZ IMPORTU USŁUG .....	58
VI.	PROCEDURA POSTĘPOWANIA W ODNIESIENIU DO NIEŚCIĄGALNYCH WIERZYTELNOŚCI .....	60
VII.	SZCZEGÓLNA PROCEDURA ROZLICZANIA PODATKU VAT ZWIĄZANEGO Z ZAKUPEM PRODUKTÓW ROLNYCH OD ROLNIKA RYCZAŁTOWEGO .....	61



## I. SŁOWNICZEK UŻYTYCH POJĘĆ

Ilekróć w Wytocznych jest mowa o:

1. ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.);
2. terenach budowlanych – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (zgodnie z praktyką organów podatkowych – również zgodnie z decyzją o lokalizacji inwestycji celu publicznego);
3. KR – rozumie się przez to Wydział Księgowo-Rachunkowy Urzędu Miasta Rzeszowa;
4. jednostce – rozumie się przez to jednostki budżetowe wskazane w załączniku Nr 1 do Zarządzenia Nr VII/859/2016 Prezydenta Miasta Rzeszowa z dnia 31 października 2016 r. w sprawie powołania Zespołu ds. wprowadzenia centralnego rozliczania VAT w Gminie Miasto Rzeszów i w jej jednostkach organizacyjnych;
5. podstawie opodatkowania – podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika;
6. pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi 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;
7. budownictwie objętym społecznym programem mieszkaniowym – rozumie się przez to obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z wyłączeniem:
  - a) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>,
  - b) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>;
8. dostawie towarów używanych – rozumie się przez to dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;



9. obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
10. usługach pomocy społecznej – rozumie się przez to usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:
  - a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
  - b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:
    - domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
    - placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
  - c) placówki specjalistycznego poradnictwa,
  - d) inne niż wymienione w lit. a-c placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę,
  - e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie;
11. pojazdach samochodowych – rozumie się przez to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony;
12. imporcie towarów na terytorium Polski – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego (spoza terytorium Unii Europejskiej) na terytorium Polski;
13. eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium Polski poza terytorium Unii Europejskiej przez:
  - a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
  - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych;
14. wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów – rozumie się przez to nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium Polski z terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz (z uwzględnieniem art. 9 ust. 2 – art. 12a ustawy o VAT);
15. wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów – rozumie się przez to wywóz towarów z terytorium Polski w wykonaniu dostawy towarów z Polski na terytorium innego

państwa członkowskiego Unii Europejskiej (z uwzględnieniem art. 13 ust. 2-8 ustawy o VAT);

16. współczynnika – rozumie się przez to proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2 i następnych ustawy o VAT, wyznaczającą zakres odliczenia kwoty podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania;
17. pre-współczynnika – rozumie się przez to proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a i następnych ustawy o VAT, wyznaczającą zakres odliczenia kwoty podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży podlegającej opodatkowaniu oraz niepodlegającej opodatkowaniu.

## **II. PROCEDURY TRANSAKCJI SPRZEDAŻOWYCH – PODATEK NALEŻNY**

### **a. Ogólne zasady rozliczania transakcji sprzedażowych**

1. Czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są:
  - 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (w tym przekazanie nieodpłatnie towarów uznawane za odpłatną dostawę towarów zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT oraz świadczenie wykonane nieodpłatnie uznawane za odpłatne świadczenie usług zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT);
  - 2) eksport towarów;
  - 3) import towarów na terytorium Polski;
  - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium Polski;
  - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
2. Przystępując do sprzedaży towarów lub usług dokonać należy analizy czy w przypadku tego świadczenia można zastosować preferencję podatkową (zwolnienie z opodatkowania lub zastosowanie obniżonej stawki VAT).
3. Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 8%.
4. Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 5%.
5. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%.
6. W eksporcie towarów, stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem, że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.
7. W przypadku, gdy sprzedaż towarów lub usług nie może korzystać z preferencji podatkowej (zwolnienia z opodatkowania lub zastosowania obniżonej stawki VAT) to taka transakcja opodatkowana jest stawką podatku VAT wynoszącą 23%.
8. Podstawę opodatkowania stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Podstawa opodatkowania stanowi kwotę netto i nie obejmuje kwoty podatku VAT.

9. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.
10. Podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.
11. W przypadku podwyższenia podstawy opodatkowania w wyniku zdarzeń, które nastąpiły po dokonaniu sprzedaży oraz wystawieniu faktury pierwotnej, podwyższenie należy ująć w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym została wystawiona faktura korygująca.
12. W przypadku podwyższenia podstawy opodatkowania w wyniku zdarzeń, które istniały w momencie sprzedaży (błąd/pomyłka), podwyższenie należy ująć w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy.
13. W przypadku obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w fakturze pierwotnej, obniżenia należy dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym nabywca otrzymał fakturę korygującą, pod warunkiem, że zbywca posiada potwierdzenie tego otrzymania przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten okres rozliczeniowy. W przypadku braku posiadania potwierdzenia w tym terminie, obniżenia należy dokonać w rozliczeniu za okres, w którym otrzymano to potwierdzenie.
14. Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.
15. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.
16. Usługę, dla której ustalono 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.
17. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.
18. Dostawę towarów, dla której ustalono 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 dostawy towarów.
19. Dostawę towarów dokonywaną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia dokonywania tej dostawy towarów.
20. Reguły określone w ust. 18 i 19 nie znajdują zastosowania do wydania towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń



przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione.

21. W ramach wyjątku od reguł zawartych w ust. 14 – 20, obowiązek podatkowy powstaje w szczególności z chwilą:

1) otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu:

- a) przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- b) świadczenia usług finansowych zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT,
- c) pozostałych czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT;

2) wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż wyłącznie na rzecz innego podatnika VAT lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem z tytułu:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- b) pozostałych czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT;

3) wystawienia faktury z tytułu:

- a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- b) świadczenia usług związanych z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- c) świadczenia usług związanych z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- d) świadczenia usług związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków,
- e) świadczenia usług związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu,
- f) świadczenia usług związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadających się do recyklingu,
- g) świadczenia usług związanych z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów innych niż niebezpieczne,
- h) świadczenia usług związanych ze zbieraniem odpadów niebezpiecznych,
- i) świadczenia usług związanych z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów niebezpiecznych nadających się do recyklingu,
- j) świadczenia usług związanych z obróbką odpadów innych niż niebezpieczne w celu ich ostatecznego usunięcia,
- k) świadczenia usług związanych z usuwaniem odpadów innych niż niebezpieczne,
- l) świadczenia usług związanych z przetwarzaniem pozostałych odpadów niebezpiecznych,
- m) świadczenia usług związanych z unieszkodliwianiem odpadów promieniotwórczych i pozostałych odpadów niebezpiecznych, z wyłączeniem usług zagospodarowania odpadów promieniotwórczych (ponownego przetwarzania paliw i odpadów) (PKWiU ex 38.22.21.0),
- n) świadczenia usług związanych z odkażaniem i czyszczeniem,
- o) świadczenia pozostałych usług związanych z rekultywacją oraz specjalistyczne usługi w zakresie kontroli zanieczyszczeń,
- p) świadczenia usług zamywania śmieci i usuwania śniegu,

- q) świadczenia pozostałych usług sanitarnych,
  - r) świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
  - s) świadczenia pozostałych usług wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT.
22. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy.
  23. W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów.
  24. W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez kontrahenta, nie później jednak niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy odpowiadającej wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów rozpoznanemu przez Gminę Miasto Rzeszów.
  25. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT.
  26. Obowiązek wystawienia faktury powstaje również w przypadku otrzymania zaliczki na poczet przyszłego świadczenia. W celu prawidłowego udokumentowania faktu otrzymania zaliczki, zaleca się raz w tygodniu dokonywać weryfikacji kwot wpływających na konto podatnika (jednostki).
  27. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w Dziale IV Dokumentowanie transakcji.
  28. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż towarów lub usług na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w Dziale IV Dokumentowanie transakcji.
  29. W przypadku płatności bezgotówkowej za sprzedaż towarów lub usług na rzecz osób fizycznych, które nie są dokumentowane fakturą lub paragonem fiskalnym, należy wprowadzić dane dotyczące danej transakcji do ewidencji sprzedaży bezrachunkowej, w której wyróżnione są poszczególne stawki w sposób umożliwiający wyliczenie prawidłowej wartości VAT. Takie transakcje należy udokumentować wystawiając dowód wewnętrzny zgodnie z zasadami opisanymi w Dziale IV Dokumentowanie transakcji.
  30. Szczegółowe zasady rozliczania czynności występujących najczęściej w praktyce działalności Gminy Miasta Rzeszów lub jednostek organizacyjnych Gminy Miasta Rzeszów zostały opisane w lit. b-z. Do czynności niewymienionych w niniejszych Wytycznych mają zastosowanie przepisy ustawy o VAT.

#### **b. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych**

1. W pierwszej kolejności zastrzec należy, iż jeżeli przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość złożona z wielu działek ewidencyjnych, odrębnej kwalifikacji podatkowej podlega każda działka ewidencyjna.



2. Przystępując do oceny transakcji nieruchomości niezabudowanej, koniecznym jest ustalenie czy dla sprzedawanej działki ewidencyjnej uchwalony został miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub wydana została decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w rozumieniu przepisów o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.
3. W przypadku, gdy dla sprzedawanej działki ewidencyjnej nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, transakcja taka podlega zwolnieniu z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.
4. W przypadku, gdy dla sprzedawanej działki ewidencyjnej został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunt podlegający sprzedaży nie jest przeznaczony pod zabudowę – tereny rolne, leśne, itp. – transakcja taka zwolniona jest z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.
5. Natomiast, w przypadku gdy dla sprzedawanej działki ewidencyjnej został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę, transakcja taka opodatkowana jest podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
6. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
7. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wydania tej nieruchomości nabywcy.
8. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wydaniem nieruchomości nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
9. W przypadku gdy sprzedaż nieruchomości niezabudowanej dokonywana jest w drodze przetargu, a warunkiem uczestnictwa w nim jest wniesienie wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą wyłonienia oferenta, który wygrał przetarg.
10. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
11. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktur mają również zastosowanie do wpłaty wadium, o którym mowa w pkt. 9 oraz wpłaty zaliczek.



12. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż nieruchomości niezabudowanej wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
13. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż nieruchomości niezabudowanych zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

### **c. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych**

1. W pierwszej kolejności zastrzec należy, iż jeżeli przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość zabudowana złożona z wielu działek ewidencyjnych, odrębnej kwalifikacji podatkowej podlega każda działka ewidencyjna. Natomiast w przypadku, gdy na jednej działce ewidencyjnej znajduje się kilka obiektów stanowiących budynek lub budowlę, kwalifikacji podatkowej dokonuje się odrębnie dla każdego z tych obiektów.
2. Przystępując do oceny transakcji sprzedaży nieruchomości zabudowanej, koniecznym jest ustalenie czy obiekty znajdujące się na nieruchomości stanowią budynki, budowle lub ich części w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 290 z późn. zm.).
3. W przypadku, gdy obiekty znajdujące się na nieruchomości nie stanowią budynku, budowli lub ich części, a także w przypadku, gdy na nieruchomości znajdują się obiekty liniowe (budowle) niebędące własnością sprzedawcy, transakcję taką należy zakwalifikować jako sprzedaż nieruchomości niezabudowanej.
4. W przypadku, gdy obiekty znajdujące się na nieruchomości stanowią budynek, budowlę lub ich część, w pierwszej kolejności należy zbadać czy w odniesieniu do tych obiektów nastąpiło pierwsze zasiedlenie (patrz słowniczek).
5. Jeżeli w odniesieniu do obiektów znajdujących się na nieruchomości nastąpiło pierwsze zasiedlenie, a dodatkowo od pierwszego zasiedlenia upłynął okres co najmniej dwóch lat, taka sprzedaż może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.
6. Zastrzec należy, iż istnieje możliwość rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania transakcji sprzedaży nieruchomości zabudowanej, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT i dokonania opodatkowania takiej czynności. Warunkami koniecznymi do spełnienia w celu realizacji tego uprawnienia (rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania) jest łączne spełnienie następujących warunków:
  - obie strony transakcji (sprzedawca i nabywca) są czynnymi podatnikami podatku VAT,
  - obie strony złożą właściwemu dla nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie o rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania i wyborze opcji opodatkowania sprzedaży nieruchomości zabudowanej,
  - oświadczenie to należy złożyć przed dniem dokonania dostawy nieruchomości zabudowanej.
7. W przypadku, gdy w odniesieniu do obiektów znajdujących się na sprzedawanej nieruchomości nie nastąpiło pierwsze zasiedlenie lub od pierwszego zasiedlenia nie

upłynął okres co najmniej dwóch lat, transakcja taka może zostać zwolniona z opodatkowania jeżeli:

- w stosunku do tych obiektów sprzedawcy nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, oraz
- sprzedawca nie ponosił wydatków na ulepszenie tych obiektów przekraczających kwotę 30% wartości początkowej w stosunku do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, warunku tego nie stosuje się jeżeli od dnia poniesienia takich wydatków ulepszony obiekt wykorzystywany był do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT.

8. W przypadku, gdy nieruchomość nie może korzystać ze zwolnień, o których mowa powyżej, a jednocześnie zakwalifikować ją można do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (patrz słowniczek), transakcja sprzedaży takiej nieruchomości podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu preferencyjnej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 8%.
9. W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej określone limity, stawkę podatku VAT w wysokości 8% stosuje się tylko do części nieruchomości kwalifikującej się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. W odniesieniu do sprzedaży części powierzchni przekraczającej część nieruchomości kwalifikującej się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stosuje się podstawową stawkę podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
10. W przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie spełniają warunków do zastosowania zwolnienia z opodatkowania oraz do zastosowania preferencyjnej stawki podatku, transakcja taka opodatkowana jest przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
11. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych stanowi wszystko, co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
12. W przypadku dostawy nieruchomości zabudowanych z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Sprzedaż taka stanowi jedną transakcję. Zatem grunt opodatkowany jest taką samą stawką lub korzysta z tego samego zwolnienia z opodatkowania jak położony na nim budynek, budowla lub ich część. Zasada ta nie dotyczy transakcji w przypadku, gdy wraz z ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego gruntu następuje sprzedaż budynków, budowli lub ich części położonych na tym gruncie.
13. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wydania tej nieruchomości nabywcy.
14. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wydaniem nieruchomości nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.

15. W przypadku, gdy sprzedaż nieruchomości zabudowanej dokonywana jest w drodze przetargu, a warunkiem uczestnictwa w nim jest wniesienie wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą wyłonienia oferenta, który wygrał przetarg.
16. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
17. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktury mają również zastosowanie do wpłaty wadium i zaliczki.
18. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
19. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż nieruchomości zabudowanych zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

#### **d. Użytkowanie wieczyste gruntu**

1. W pierwszej kolejności zastrzec należy, iż jeżeli przedmiotem ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu jest nieruchomość złożona z wielu działek ewidencyjnych, odrębnej kwalifikacji podatkowej podlega każda działka ewidencyjna.
2. Przystępując do oceny podatkowej czynności ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu, koniecznym jest ustalenie czy dla działki ewidencyjnej oddawanej w użytkowanie wieczyste uchwalony został miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub wydana została decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w rozumieniu przepisów o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.
3. W przypadku, gdy dla działki ewidencyjnej oddawanej w użytkowanie wieczyste nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, transakcja taka podlega zwolnieniu z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.
4. W przypadku, gdy dla działki ewidencyjnej oddawanej w użytkowanie wieczyste został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunt podlegający oddaniu w użytkowanie wieczyste nie jest przeznaczony pod zabudowę – tereny rolne, leśne, itp. – transakcja taka zwolniona jest z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.
5. Natomiast w przypadku, gdy dla działki ewidencyjnej oddawanej w użytkowanie wieczyste został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, czyli grunt ten stanowi teren budowlany, transakcja taka opodatkowana jest podstawową stawką



podatku VAT wynoszącą obecnie 23%. Stawka podatku VAT w tej wysokości dotyczy użytkownika wieczystego gruntu ustanowionego od 1 stycznia 2011 r.

6. Przy czym zastrzec należy, że w odniesieniu do użytkownika wieczystego gruntu ustanowionego w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2010 r., opłaty roczne opodatkowane są przy zastosowaniu stawki podatku VAT wynoszącej 22%.
7. Wskazane powyżej zasady opodatkowania oraz zwolnienia z opodatkowania mają zastosowanie zarówno do pierwszej opłaty jak i do opłat rocznych z tytułu ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu.
8. W przypadku ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu dokonywanego wraz z jednoczesną dostawą budynku, budowli lub ich części, podstawę opodatkowania określa się odrębnie dla tego prawa i obiektu (budynku, budowli lub ich części) znajdującego się na gruncie oddawanym w użytkowanie wieczyste.
9. Stawkę podatku VAT, możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania, a także moment powstania obowiązku podatkowego dla budynku, budowli lub ich części sprzedawanych wraz z ustanawianym prawem wieczystego użytkowania gruntu ustala się na zasadach określonych dla dostawy gruntu zabudowanego (lit. c Sprzedaż nieruchomości zabudowanych).
10. Podstawę opodatkowania opłaty ponoszonej przez użytkowników w związku z ustanowionym prawem (pierwsza opłata i opłaty roczne) stanowi kwota ustalona w umowie o oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu.
11. Obowiązek podatkowy w odniesieniu do opłat rocznych powstaje z chwilą dokonania zapłaty, nie później jednak niż z upływem roku do którego odnoszą się te opłaty (31 grudnia danego roku).
12. Warunkiem zawarcia umowy o ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu jest zapłacenie pierwszej opłaty z tego tytułu. Zatem obowiązek podatkowy w zakresie pierwszej opłaty powstaje z chwilą jej zapłaty.
13. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu (w tym z tytułu opłat rocznych) na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
14. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytucznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
15. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące ustanowienie prawa użytkowania wieczystego gruntu korzystających ze zwolnienia z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

#### **e. Sprzedaż duplikatów świadectw i legitymacji**

1. Przystępując do sprzedaży duplikatów świadectw i legitymacji, w pierwszej kolejności dokonać należy ustalenia czy sprzedawca jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty.
2. W przypadku, gdy sprzedaż duplikatów świadectw i legitymacji dokonywana jest przez jednostkę objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, transakcja taka korzysta ze zwolnienia z opodatkowania. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT.
3. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży duplikatów świadectw i legitymacji stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
4. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży duplikatów świadectw i legitymacji powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wydania tego towaru nabywcy.
5. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wydaniem duplikatów świadectw i legitymacji nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
6. Zastrzec należy, że jeżeli na żądanie osoby fizycznej wystawiona zostanie faktura z tytułu sprzedaży duplikatów świadectw i legitymacji zwolnionych z opodatkowania, faktura taka powinna obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

#### **f. Sprzedaż usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe**

1. Przystępując do sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe, zastrzec należy, iż w tym przypadku nie można zastosować żadnej preferencji podatkowej (obniżonej stawki podatku VAT lub zwolnienia z opodatkowania). Zatem transakcja taka opodatkowana jest podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%. Za usługi o podobnym charakterze uznaje się m.in. służebności gruntowe oraz przekazanie na podstawie umowy użytkowania.
2. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
3. Zastrzec należy, iż podstawę opodatkowania sprzedaży tzw. „mediów” określa się odrębnie od podstawy opodatkowania czynszu ponoszonego z tytułu świadczenia usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe. W konsekwencji sprzedaż tzw. „mediów” opodatkowana jest przy zastosowaniu właściwych dla nich stawek określonych w ustawie o VAT, chyba że z zawartej umowy wynika, że zużycie „mediów” stanowi element kosztowy usługi



najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze i ma charakter ryczałtowy – w takim przypadku właściwą dla „mediów” stawką VAT będzie stawka obowiązująca dla usługi najmu, dzierżawy i usług o podobnym charakterze. We wskazanych przypadkach konieczne jest odwołanie się do treści konkretnej umowy.

4. Z uwagi na brzmienie ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 250 z późn. zm.) opłata za wywóz nieczystości stanowi nieodłączny element usługi najmu, dzierżawy lub usługi o podobnym charakterze. Obciążenie najemcy, dzierżawcy lub nabywcy usług o podobnym charakterze tą opłatą i opłatami o podobnym charakterze stanowi element kalkulacyjny wynagrodzenia – w takim przypadku właściwą w tym zakresie stawką VAT będzie stawka obowiązująca dla usługi najmu, dzierżawy i usług o podobnym charakterze.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności z tego tytułu.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury (jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu świadczenia usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele użytkowe) nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to nie powstaje obowiązek podatkowy w tym zakresie.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, nie wcześniej jednak niż 30. dnia przed datą upływu tego terminu.
8. Zastrzec należy, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tego tytułu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu. Warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest wskazanie okresu rozliczeniowego, którego dotyczy taka faktura.
9. W przypadku sprzedaży usług najmu, dzierżawy lokali użytkowych i usług o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
10. Jedyne przypadki, w których powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług najmu, dzierżawy lokali użytkowych i usług o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający usługi najmu, dzierżawy lokali użytkowych lub usług o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tę usługę.



11. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
12. W przypadku zapłaty przez osoby fizyczne w formie gotówkowej z tytułu sprzedaży usług najmu, dzierżawy lokali użytkowych i usług o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
13. Sprzedawca zwolniony jest z obowiązku rejestrowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych pod warunkiem dokumentowania całej sprzedaży za pomocą faktur.

**g. Sprzedaż usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne**

1. Przystępując do sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne, zastrzec należy, iż w tym przypadku przysługuje zwolnienie z opodatkowania dla takiej transakcji. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust.1 pkt. 36 ustawy o VAT.
2. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
3. Zastrzec należy, iż podstawę opodatkowania sprzedaży tzw. „mediów” określa się odrębnie od podstawy opodatkowania czynszu ponoszonego z tytułu świadczenia usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne. W konsekwencji sprzedaż tzw. „mediów” opodatkowana jest przy zastosowaniu właściwych dla nich stawek określonych w ustawie o VAT, chyba że z zawartej umowy wynika, że zużycie „mediów” stanowi element kosztowy usługi najmu, dzierżawy i usług o podobnym charakterze i ma charakter ryczałtowy – w takim przypadku właściwą dla „mediów” stawką VAT będzie stawka obowiązująca dla usługi najmu, dzierżawy i usług o podobnym charakterze. We wskazanych przypadkach konieczne jest odwołanie się do treści konkretnej umowy.
4. Z uwagi na brzmienie ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 250 z późn. zm.) opłata za wywóz nieczystości stanowi nieodłączny element usługi najmu, dzierżawy lub usługi o podobnym charakterze. Obciążenie najemcy, dzierżawcy lub nabywcy usług o podobnym charakterze tą opłatą i opłatami o podobnym charakterze stanowi element kalkulacyjny wynagrodzenia – w takim przypadku właściwą w tym zakresie stawką VAT będzie stawka obowiązująca dla usługi najmu, dzierżawy i usług o podobnym charakterze.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnym charakterze na cele mieszkalne powstaje z chwilą wystawienia

faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności z tego tytułu.

6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury (jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu świadczenia usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnych charakterze na cele mieszkalne) nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to nie powstaje obowiązek podatkowy w tym zakresie.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, nie wcześniej jednak niż 30. dnia przed datą upływu tego terminu.
8. Dokonać należy zastrzeżenia, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tego tytułu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu. Warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest konieczność wskazania okresu rozliczeniowego, którego dotyczy taka faktura.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług najmu, dzierżawy nieruchomości i usług o podobnych charakterze na cele mieszkalne na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
11. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.
12. Sprzedawca zwolniony jest z obowiązku rejestrowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych pod warunkiem dokumentowania całej sprzedaży za pomocą faktur.

#### **h. Sprzedaż usług najmu ruchomości**

1. Przystępując do sprzedaży usług najmu ruchomości, dokonać należy analizy czy w przypadku świadczenia usług z tego tytułu można zastosować preferencję podatkową (zwolnienie z opodatkowania).
2. Jeżeli czynność sprzedaży usług najmu ruchomości może korzystać z preferencji podatkowej to transakcja taka korzysta ze zwolnienia z opodatkowania.
3. W przypadku, gdy sprzedaż usług najmu ruchomości nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania, to taka transakcja opodatkowana jest podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu ruchomości stanowi wszystko, co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.

5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług najmu ruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności z tego tytułu.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury (jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu świadczenia usług najmu ruchomości) nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to nie powstaje obowiązek podatkowy w tym zakresie.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, nie wcześniej jednak niż 30. dnia przed datą upływu tego terminu.
8. Zastrzec należy, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tego tytułu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu. Warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest konieczność wskazania okresu rozliczeniowego, którego dotyczy taka faktura.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług najmu ruchomości przez osoby fizyczne koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **i. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości**

1. Przystępując do sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości, dokonać należy analizy czy w przypadku świadczenia usług z tego tytułu czynność ta następuje za zgodą i dobrą wolą kontynuowania czynności polegającej na użytkowaniu nieruchomości.
2. Jeżeli bezumowne korzystanie z nieruchomości przez użytkownika bez tytułu prawnego w okresie po ujawnieniu tego stanu następuje za zgodą i dobrą wolą do kontynuowania czynności polegającej na użytkowaniu nieruchomości, a dodatkowo obie strony dążą do prawnego uregulowania tego stanu (zawarcia umowy), to stawkę podatku VAT lub zwolnienie z opodatkowania ustala się na zasadach określonych dla sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne lub użytkowe (patrz lit. f lub lit. g).
3. Jeżeli bezumowne korzystanie z nieruchomości przez użytkownika bez tytułu prawnego w okresie po ujawnieniu tego stanu następuje:
  - bez zgody właściciela gruntu i bez jego dobrej woli do kontynuowania czynności polegającej na użytkowaniu nieruchomości,
  - obie strony nie dążą do prawnego uregulowania tego stanu (zawarcia umowy),
  - właściciel nieruchomości podjął czynności zmierzające do usunięcia użytkownika z zajmowanej nieruchomości,to czynność ta nie podlega opodatkowaniu.



4. Nie podlega opodatkowaniu również czynność bezumownego korzystania z nieruchomości przez użytkownika w okresie przed ujawnieniem tego stanu.
5. Jeżeli bezpośrednio po zakończeniu umowy najmu/dzierżawy:
  - użytkownik nie opuszcza zajmowanej nieruchomości,
  - nie następuje podpisanie nowej umowy,
  - stan ten trwa za zgodą i dobrą wolą stron do kontynuowania czynności polegającej na użytkowaniu nieruchomości,
  - obie strony dążą do prawnego uregulowania tego stanu (zawarcia umowy),to dla czynności bezumownego korzystania z nieruchomości stawkę podatku VAT lub zwolnienie z opodatkowania ustala się na zasadach określonych dla sprzedaży usług najmu i dzierżawy przeznaczonych na cele mieszkalne lub użytkowe (patrz lit. f lub lit. g).
6. Jeżeli bezpośrednio po zakończeniu umowy najmu/dzierżawy:
  - użytkownik nie opuszcza zajmowanej nieruchomości,
  - nie następuje podpisanie nowej umowy,
  - stan ten trwa bez zgody i dobrej woli stron do kontynuowania czynności polegającej na użytkowaniu nieruchomości,
  - strony nie dążą do prawnego uregulowania tego stanu (zawarcia umowy),
  - właściciel nieruchomości podjął czynności zmierzające do usunięcia użytkownika z zajmowanej nieruchomości,to czynność bezumownego korzystania z nieruchomości nie podlega opodatkowaniu.
7. Podstawę opodatkowania w przypadku bezumownego korzystania z nieruchomości stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
8. Zastrzec należy, iż podstawę opodatkowania sprzedaży tzw. „mediów” określa się odrębnie od podstawy opodatkowania czynszu ponoszonego z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości. W konsekwencji sprzedaż tzw. „mediów” opodatkowana jest przy zastosowaniu właściwych dla nich stawek określonych w ustawie o VAT.
9. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w piśmie wzywającym do uregulowania należności z tego tytułu.
10. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury (jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości) nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to nie powstaje obowiązek podatkowy w tym zakresie.
11. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności określonego w piśmie wzywającym do uregulowania należności z tego tytułu, nie wcześniej jednak niż 30. dnia przed datą upływu tego terminu.

12. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
13. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości (opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania) przez osoby fizyczne koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

**j. Sprzedaż usług wstępu (m.in. bilety)**

1. Przystępując do sprzedaży usług wstępu, w pierwszej kolejności dokonać należy analizy czy usługi te stanowią:
  - usługę związaną z działalnością obiektów sportowych,
  - usługę kulturalną i rozrywkową, wyłącznie w zakresie usług wstępu na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe oraz do obiektów kulturalnych,
  - usługę związaną z rozrywką i rekreacją, wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne,
  - usługę bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałe usługi w zakresie kultury – wyłącznie w zakresie wstępu,
  - wstęp na imprezy sportowe,
  - usługę wymienioną w poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (tj. zaliczająca się do kategorii: pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu).
2. Jeżeli sprzedaż usługi wstępu dotyczy usług wymienionych w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 8%.
3. Jeżeli sprzedaż usługi wstępu dotyczy usług innych niż wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług wstępu stanowi wszystko, co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług wstępu powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania usługi na rzecz nabywcy.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usługi nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą



powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

8. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktury mają również zastosowanie do wpłaty zaliczki.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług wstępu przez osoby fizyczne koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **k. Sprzedaż usług komunikacji miejskiej**

1. Przystępując do sprzedaży usług komunikacji, w pierwszej kolejności dokonać należy analizy, czy usługi te stanowią transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski lub pozostały transport lądowy pasażerski, gdzie indziej niesklasyfikowany.
2. Jeżeli sprzedaż usług komunikacji miejskiej stanowi usługi określone w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 8%.
3. Jeżeli sprzedaż usług komunikacji miejskiej dotyczy usług innych niż wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług komunikacji miejskiej stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług komunikacji miejskiej powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania usługi na rzecz nabywcy.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usługi komunikacji miejskiej nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
8. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktury mają również zastosowanie do otrzymanych zaliczek.
9. W przypadku sprzedaży usług komunikacji miejskiej na rzecz osób fizycznych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywane z tego tytułu.



10. Obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług komunikacji miejskiej na rzecz osób fizycznych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający usługi komunikacyjne na rzecz osób fizycznych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
11. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **I. Refakturowanie usług, w tym tzw. „mediów”**

1. Przystępując do refakturowania usług, w tym tzw. „mediów”, dokonać należy zastrzeżenia, iż odsprzedaż nabytych we własnym imieniu, lecz na rzecz innych podmiotów usług, dokonywana jest przy zastosowaniu stawek podatku lub zwolnienia z opodatkowania, które określone zostały przy ich nabyciu.
2. Wyjątkiem w tym zakresie jest zakup, a następnie sprzedaż usług od podmiotu korzystającego ze zwolnienia z opodatkowania, ze względu na jego podmiotowość podatkową. W tym przypadku refakturowania usług dokonuje się przy zastosowaniu właściwej stawki podatku VAT dla danej usługi.
3. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży refakturowania usług, w tym tzw. „mediów” stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
4. Obowiązek podatkowy w przypadku refakturowania usług powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
5. Zastrzec należy, iż przepisy dotyczące wpłaty zaliczki stosuje się wyłącznie do refakturowania usług, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych. Natomiast w odniesieniu do usług, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych (art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT), nie stosuje się przepisów dotyczących wpłaty zaliczki.
6. Obowiązek wystawienia faktury w przypadku refakturowania usług powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
7. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
8. W przypadku płatności gotówkowej za refakturowanie usług na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI. Przy czym zastrzec należy, że konieczność dokumentowania wpłat gotówkowych przy użyciu kasy fiskalnej nie ma zastosowania do refakturowania tzw. „mediów”.

### **m. Sprzedaż usług finansowych**

1. Przystępując do sprzedaży usług finansowych, w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te stanowią:
  - usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji;
  - usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
  - usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
  - usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług;
  - usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w:
    - a) spółkach,
    - b) innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną - z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi;
  - usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1636), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.
2. Jeżeli sprzedaż usług finansowych dotyczy usług wymienionych w pkt 1, czynność taka podlega zwolnieniu z opodatkowania.
3. Jeżeli sprzedaż usług finansowych dotyczy usług innych niż wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług finansowych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług finansowych zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług finansowych zwolnionych z opodatkowania powstaje wyłącznie z chwilą dokonania zapłaty z tego tytułu. Jeżeli płatność następuje w ratach, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zapłaty w odniesieniu do każdej raty odrębnie.



6. W przypadku sprzedaży usług finansowych, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
7. Jedyny przypadek, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług finansowych występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę finansową ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
8. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
9. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług finansowych zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

#### **n. Sprzedaż posiłków**

1. Sprzedaż posiłków zwolniona jest z opodatkowania pod warunkiem, że usługi te świadczone są wyłącznie na rzecz uczniów, wychowanków lub podopiecznych oraz pracowników pedagogicznych przez:
  - szkoły, przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe, placówki opiekuńczo-wychowawcze oraz żłobki,
  - regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
  - wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę domy pomocy społecznej, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
  - placówki specjalistycznego poradnictwa,
  - placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku,
  - specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie.
2. Sprzedaż posiłków przez podmioty niewymienione w pkt 1 lub na rzecz podmiotów innych niż wskazane w pkt 1 opodatkowana jest przy zastosowaniu obniżonej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 8%, z wyjątkiem sprzedaży:
  - napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
  - napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
  - napojów, przy przygotowaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,
  - napojów bezalkoholowych gazowanych,
  - wód mineralnych,

- innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
3. Sprzedaż towarów wymienionych w pkt 2 opodatkowana jest przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
  4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży posiłków stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
  5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży posiłków powstaje w momencie dostarczenia towaru. W przypadku gdy płatność z tytułu dostawy posiłków ustalana jest dla określonego okresu (np. miesiąca) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego okresu (np. ostatni dzień miesiąca).
  6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dniem wykonania dostawy posiłków nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania takiej płatności w odniesieniu do tej części.
  7. W przypadku sprzedaży posiłków zwolnionych z opodatkowania nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
  8. Jedyne przypadki, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży posiłków występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający posiłki ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
  9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
  10. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż posiłków zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.
  11. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż posiłków na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
  12. Wyjątkiem w tym zakresie jest sprzedaż posiłków świadczona przez szkoły, przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe, placówki opiekuńczo-wychowawcze. Sprzedaż posiłków przez te podmioty świadczona na rzecz uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu zwolniona jest z ewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej.



#### **o. Sprzedaż usług opieki i kształcenia w przedszkolach**

1. Przystępując do sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach, w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty w zakresie kształcenia i wychowania.
2. Jeżeli sprzedaż usług opieki i kształcenia w przedszkolach świadczona jest przez podmioty, o których mowa w pkt 1, czynność taka podlega zwolnieniu z opodatkowania.
3. Jeżeli sprzedaż usług opieki i kształcenia w przedszkolach świadczona jest przez podmioty inne niż wskazane w pkt 1, to czynność taka podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług opieki i kształcenia w przedszkolach zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach następuje z chwilą wykonania tych usług. W przypadku, gdy płatność z tytułu wykonania tych usług ustalana jest dla określonego okresu (np. miesiąca) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego okresu (np. ostatni dzień miesiąca).
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dniem wykonania usług opieki i kształcenia w przedszkolach nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania takiej płatności w odniesieniu do tej części.
7. W przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
8. Jedyne przypadki, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę opieki i kształcenia w przedszkolach ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług opieki i kształcenia w przedszkolach zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.

#### p. Sprzedaż usług zakwaterowania

1. Przystępując do sprzedaży usług zakwaterowania w bursach i internatach, w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te świadczone są na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty. Przystępując do sprzedaży usług zakwaterowania świadczonych przez inne podmioty, należy ustalić czy usługi te są świadczone na podstawie zawartych ze szkołami umów dotyczących zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków.
2. Jeżeli usługi zakwaterowania w bursach i internatach świadczone na rzecz osób, o których mowa w pkt 1 lub przez inne podmioty w warunkach opisanych w pkt 1, czynność taka podlega zwolnieniu z opodatkowania.
3. Jeżeli usługi zakwaterowania w bursach i internatach świadczone na rzecz innych osób niż te, o których mowa w pkt 1 lub przez inne podmioty w warunkach innych niż opisane w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 8%.
4. Jeżeli usługi zakwaterowania świadczone są przez podmioty inne niż internaty, bursy, hotele, pensjonaty czynność taka podlega opodatkowaniu podatkiem stawką podatku wynoszącą obecnie 23%.
5. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług zakwaterowania w bursach i internatach stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług zakwaterowania świadczonych przez internaty i bursy zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
6. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług zakwaterowania następuje z chwilą wykonania tych usług. W przypadku, gdy płatność z tytułu wykonania tych usług ustalana jest dla określonego okresu (np. miesiąca) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego okresu (np. ostatni dzień miesiąca).
7. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dniem wykonania usług zakwaterowania nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania takiej płatności w odniesieniu do tej części.
8. W przypadku sprzedaży usług zakwaterowania w bursach i internatach nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
9. Jedyne przypadki, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług zakwaterowania w bursach i internatach występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę zakwaterowania w bursach i internatach ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie, w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
10. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.



11. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług zakwaterowania w bursach i internatach zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.
12. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług zakwaterowania świadczonych przez internaty i bursy na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

**q. Sprzedaż usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty (opłata za praktyki, opłata za kursy maturalne)**

1. Przystępując do sprzedaży usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty (opłata za praktyki, opłata za kursy maturalne), w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty w zakresie kształcenia i wychowania.
2. Jeżeli sprzedaż usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty świadczona jest przez podmioty o których mowa w pkt 1, czynność taka podlega zwolnieniu z opodatkowania.
3. Jeżeli usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty świadczone są przez podmioty inne niż wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty następuje z chwilą wykonania tych usług. W przypadku, gdy płatność z tytułu wykonania tych usług ustalana jest dla określonego okresu (np. miesiąca) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego okresu (np. ostatni dzień miesiąca).
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dniem wykonania usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania takiej płatności w odniesieniu do tej części.
7. W przypadku sprzedaży usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję.

Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.

8. Jedyne przypadki, w których powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę kształcenia inną niż usługę kształcenia i wychowania ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania zwolnionych z opodatkowania powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.
11. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług kształcenia innych niż usługi kształcenia i wychowania w rozumieniu przepisów o systemie oświaty na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

**r. Sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych**

1. Przystępując do sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych, w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te świadczone są przez:
  - regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
  - wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę domy pomocy społecznej, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
  - placówki specjalistycznego poradnictwa,
  - placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku,
  - specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie.
2. Jeżeli sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych świadczona jest przez podmioty o których mowa w pkt 1, czynność taka podlega zwolnieniu z opodatkowania.
3. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług pomocy



społecznej oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.

4. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych powstaje w momencie wykonania tych usług. W przypadku, gdy płatność z tytułu świadczenia tych usług ustalana jest dla określonego okresu (np. miesiąca) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego okresu (np. ostatni dzień miesiąca).
5. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dniem wykonania usług świadczonych z tytułu sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania takiej płatności w odniesieniu do tej części.
6. W przypadku sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
7. Jedyny przypadek, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych występuje w sytuacji, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
8. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytocznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
9. Zastrzec należy, iż faktury dokumentujące sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych, zwolnionych z opodatkowania, powinny obligatoryjnie zawierać podstawę prawną do zastosowania tego zwolnienia.
10. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytocznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **s. Sprzedaż towarów i usług w ramach transakcji barterowych**

1. W pierwszej kolejności zastrzec należy, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega zamiana usług, zamiana towarów, usługi na towar i towaru na usługę. W przypadku bowiem zamiany rzeczy na rzecz oraz rzeczy na usługę, mamy do czynienia z dostawą towarów, w stosunku do której otrzymanym wzajemnym świadczeniem, stanowiącym wynagrodzenie podatnika jest przekazanie innej rzeczy lub świadczenie usługi. Podobnie jest w przypadku świadczenia usługi w zamian za rzecz lub inną usługę.

Opodatkowaniu podlega również wydanie towaru lub świadczenie usługi w zamian za czynności niepodlegające VAT, o ile mają one charakter odpłatny.

2. W transakcjach barterowych wynagrodzenie nie ma formy pieniężnej, lecz jest określone w naturze – w formie rzeczy lub usługi. W przypadku zatem zamiany (barteru) towarów, co oznacza, że wynagrodzenie określone jest w naturze (tj. w formie niepieniężnej), dokonujący dostawy musi określić wielkość zapłaty w formie otrzymanego w zamian towaru (usługi), czyli jego cenę w chwili dostawy, bez podatku.
3. Podstawę opodatkowania po stronie dostawcy (usługodawcy) wyznacza koszt (nabycia, wytworzenia), który poniósł on na wytworzenie dostarczanego towaru lub świadczonej usługi w zamian za świadczenie wzajemne. Koszt ten, z uwzględnieniem kosztów dodatkowych związanych z dostawą (usługą), wyznacza zatem zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy (usługobiorcy). Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi jednocześnie kwotę brutto.
4. W przypadku transakcji barterowych stawka podatku przy zamianie zależy od określonego rodzaju zamienionego towaru lub usługi.
5. Jeżeli zamiana jest dokonywana między podatnikami podatku VAT obowiązek podatkowy powstaje u obu stron czynności (jeżeli przedmiotem wzajemnego obrotu są odpłatne dostawy towarów lub świadczenie usług), które swoje czynności dokumentują fakturami z wykazanymi kwotami podatku należnego.
6. Obowiązek wystawienia faktury w przypadku barteru powstaje na zasadach właściwych dla zamiany określonego rodzaju towaru lub usługi.
7. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną zamianę wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **t. Sprzedaż książek i innych wydawnictw (folderów, przewodników)**

1. Przystępując do sprzedaży książek i innych wydawnictw, w tym folderów i przewodników w pierwszej kolejności należy zweryfikować czy stanowią one:
  - książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek;
  - wydawnictwa w alfabecie Braille'a;
  - książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN;
  - czasopisma specjalistyczne;
  - nuty w formie drukowanej.
2. Jeżeli sprzedawane książki i inne wydawnictwa stanowią towary wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 5%.



3. Jeżeli sprzedawane książki i inne wydawnictwa nie stanowią towarów wymienionych w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży książek i innych wydawnictw stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży książek drukowanych powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności z tego tytułu.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury, a jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu dostawy książek drukowanych nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. Natomiast w przypadku dostawy książek i wydawnictw, innych niż książki drukowane obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje z chwilą dokonania dostawy.
8. Zastrzec należy, iż jeżeli przed dokonaniem dostawy książek i wydawnictw innych niż książki drukowane nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
9. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dostawy wszystkich książek i wydawnictw dokonywanej na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT.
10. W przypadku dostawy książek drukowanych obowiązek wystawienia faktury powstaje nie później niż z chwilą upływu 60. dnia od daty wydania książek drukowanych. Jeżeli natomiast umowa o dostawę książek drukowanych przewiduje rozliczenie zwrotów, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego wydania tych książek drukowanych.
11. W przypadku dostawy książek i wydawnictw innych niż książki drukowane fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
12. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dostawę książek i innych wydawnictw wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
13. W przypadku płatności gotówkowej za dostawę książek i innych wydawnictw na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

**u. Sprzedaż usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane**

1. Przystępując do sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane, w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te świadczone są:
  - przez podmioty lecznicze,
  - na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza,
  - przez lekarzy, lekarzy dentyków, pielęgniarki, położne, psychologa oraz osoby wykonujące zawody medyczne, o których mowa w art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1638).
2. Sprzedaż usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane, o których mowa w pkt 1, zwolniona jest z opodatkowania podatkiem VAT.
3. W przypadku sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane innych niż te, o których mowa w pkt 1 opodatkowane jest przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług w zakresie opieki medycznej oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związane zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania tych usług lub wydania tego towaru nabywcy.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usługi w zakresie opieki medycznej oraz dostawą towarów bądź wyświadczeniem usługi ściśle z tymi usługami związanymi nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. W przypadku sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
8. Jedyny przypadek, w którym powstaje obligatoryjny obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.



9. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług w zakresie opieki medycznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związane koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **v. Sprzedaż usług szkoleniowych**

1. Przystępując do sprzedaży usług szkoleniowych w pierwszej kolejności należy ustalić czy usługi te stanowią:
  - usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane,
  - usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane,
  - usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane,
  - usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.
2. W przypadku sprzedaży usług szkoleniowych, o których mowa w pkt 1, czynność taka jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT.
3. W przypadku sprzedaży usług szkoleniowych, innych niż te wymienione w pkt 1, czynność taka podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług szkoleniowych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto. W przypadku usług szkoleniowych oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związane zwolnionych z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług szkoleniowych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania tych usług.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usługi szkoleniowej nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. W przypadku sprzedaży usług szkoleniowych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy

podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.

8. Jedyne przypadki, w których powstaje obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług szkoleniowych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Świadczący usługę szkoleniową oraz dostawę towarów i usług ściśle z tymi usługami związane, ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tę usługę.
9. W przypadku płatności gotówkowej za sprzedaż usług szkoleniowych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **w. Wniesienie aportu**

1. W pierwszej kolejności zastrzec należy, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki, z zastrzeżeniem pkt 2. W przypadku bowiem wniesienia aportu mamy do czynienia z dostawą towarów lub świadczeniem usług, w stosunku do których otrzymanym wzajemnym świadczeniem, stanowiącym wynagrodzenie podatnika są objęte udziały lub akcje. Strony transakcji mogą również ustalić, że wnoszący aport otrzyma udziały lub akcje oraz świadczenie pieniężne w wartości odpowiadającej wartości podatku VAT należnej z tytułu wniesienia aportu.
2. W przypadku, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, wniesienie aportu nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.
3. W przypadku, gdy wynagrodzenie za wniesienie aportu obejmuje udziały lub akcje, podstawę opodatkowania po stronie wnoszącego aport stanowi kwota obliczona w stu od wartości nominalnej objętych udziałów lub akcji (wartość nominalna udziałów lub akcji stanowi wartość brutto).
4. W przypadku, gdy wynagrodzenie za wniesienie aportu obejmuje udziały lub akcje oraz świadczenie pieniężne w wartości odpowiadającej wartości podatku VAT należnej z tytułu wniesienia aportu, podstawę opodatkowania po stronie wnoszącego aport stanowi wartość nominalna objętych udziałów lub akcji (wartość nominalna udziałów lub akcji stanowi wartość netto).
5. W przypadku, wniesienia aportu, stawka podatku zależna jest od określonego rodzaju towaru lub usług będących przedmiotem aportu.
6. Obowiązek wystawienia faktury w przypadku aportu powstaje na zasadach właściwych dla określonego rodzaju towaru lub usługi.
7. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną zamianę, wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.



**x. Sprzedaż usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych**

1. Przystępując do sprzedaży usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych, zastrzec należy, iż w tym przypadku zastosowanie ma obniżona stawka podatku VAT wynosząca obecnie 8%.
2. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
3. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania usługi na rzecz nabywcy.
4. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
5. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
6. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktury mają również zastosowanie do otrzymanych zaliczek.
7. W przypadku sprzedaży usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych na rzecz osób fizycznych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywane z tego tytułu.
8. Obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług pogrzebowych, usług korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych na rzecz osób fizycznych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający usługi pogrzebowe, usługi korzystania z cmentarzy i urządzeń cmentarnych na rzecz osób fizycznych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

#### **y. Sprzedaż usług odpłatnego udostępnienia stanowisk handlowych na targowiskach**

1. Przystępując do sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna, zastrzec należy, iż w tym przypadku nie można zastosować żadnej preferencji podatkowej (obniżonej stawki podatku VAT lub zwolnienia z opodatkowania). Zatem transakcja taka opodatkowana jest podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
2. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
3. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności z tego tytułu.
4. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wystawieniem faktury (jeżeli faktura nie została wystawiona przed upływem terminu płatności z tytułu świadczenia usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna) nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to nie powstaje obowiązek podatkowy w tym zakresie.
5. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, nie wcześniej jednak niż 30. dnia przed datą upływu tego terminu.
6. Zastrzec należy, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tego tytułu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu. Warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest wskazanie okresu rozliczeniowego, którego dotyczy taka faktura.
7. W przypadku sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna na rzecz osób fizycznych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywanej z tego tytułu.
8. Obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna na rzecz osób fizycznych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający usługi udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna na rzecz osób fizycznych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.



9. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
10. W przypadku zapłaty przez osoby fizyczne w formie gotówkowej z tytułu sprzedaży usług udostępnienia stanowisk handlowych, w zamian za które pobierana jest opłata rezerwacyjna na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.
11. Sprzedawca zwolniony jest z obowiązku rejestrowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych pod warunkiem dokumentowania całej sprzedaży za pomocą faktur.

#### **z. Sprzedaż usług parkingowych**

1. Przystępując do sprzedaży usług parkingowych, w pierwszej kolejności należy zweryfikować czy miejsce, na którym następuje postój jest zlokalizowane w pasie drogowym.
2. W przypadku ustalenia, że miejsce, na którym następuje postój jest zlokalizowane w pasie drogowym, transakcja taka nie podlega opodatkowaniu VAT.
3. W przypadku ustalenia, że miejsce, na którym następuje postój jest zlokalizowane w miejscu niestanowiącym pasa drogowego zastrzec należy, iż w tym przypadku nie można zastosować żadnej preferencji podatkowej (obniżonej stawki podatku VAT lub zwolnienia z opodatkowania). Zatem transakcja taka opodatkowana jest podstawową stawką podatku VAT wynoszącą obecnie 23%.
4. Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług parkingowych stanowi wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy. Zastrzec należy, iż podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
5. Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży usług parkingowych powstaje z chwilą dokonania zapłaty za dokonywaną sprzedaż, nie później jednak niż z chwilą wykonania usługi na rzecz nabywcy.
6. Zastrzec należy, iż jeżeli przed wykonaniem usług parkingowych nastąpi częściowa lub całkowita płatność (zaliczka) przez nabywcę, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonania tej płatności w odniesieniu do wpłaconej części.
7. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT. Fakturę w tym przypadku wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
8. Wskazane zasady dotyczące wystawienia faktury mają również zastosowanie do otrzymanych zaliczek.
9. W przypadku sprzedaży usług parkingowych na rzecz osób fizycznych nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Jednocześnie

zastrzec należy, iż przepisy podatkowe nie zakazują wystawienia dokumentu księgowego identyfikującego wpłaty dokonywane z tego tytułu.

10. Obowiązek wystawienia faktury przy sprzedaży usług parkingowych na rzecz osób fizycznych występuje, gdy o wystawienie faktury zwraca się nabywca takiej usługi. Sprzedający usługi parkingowe na rzecz osób fizycznych ma obowiązek wystawienia faktury pod warunkiem, iż nabywca zgłosi swoje żądanie w tym zakresie w terminie 3 miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym dokonał częściowej lub całkowitej zapłaty za tą usługę.
11. Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

### **III. PROCEDURY TRANSAKCJI ZAKUPOWYCH – PODATEK NALICZONY**

#### **a. Ogólne zasady rozliczania transakcji zakupowych**

1. Dokonując zakupu towaru lub usługi, należy ustalić, do jakiego rodzaju działalności będą one wykorzystywane (do sprzedaży opodatkowanej / zwolnionej z opodatkowania / niepodlegającej opodatkowaniu). Obowiązkiem jednostki dokonującej nabycia jest wyodrębnienie całości lub części kwot dokonywanych nabyć, które są związane z poszczególnymi rodzajami działalności, do których będą wykorzystywane zakupione towary lub usługi.
2. W przypadku ustalenia, że nabyte towary i usługi będą wykorzystywane wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej, jednostce przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego, zgodnie z zasadami określonymi w lit. b pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO WPROST.
3. W przypadku ustalenia, że nabyte towary i usługi będą wykorzystywane wyłącznie do sprzedaży zwolnionej z opodatkowania lub niepodlegającej opodatkowaniu, prawo do odliczenia nie przysługuje.
4. W przypadku ustalenia, że nabyte towary i usługi będą wykorzystywane łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA.
5. W przypadku ustalenia, że nabyte towary i usługi będą wykorzystywane łącznie do sprzedaży opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, zgodnie z zasadami określonymi w lit. e pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU PRE-WSPÓŁCZYNNIKA.
6. W przypadku ustalenia, że nabyte towary i usługi będą wykorzystywane łącznie do sprzedaży opodatkowanej, zwolnionej z opodatkowania i niepodlegającej opodatkowaniu, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA oraz lit. e pn.



## ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU PRE-WSPÓŁCZYNNIKA.

7. W odniesieniu do pojazdów samochodowych oraz towarów i usług wykorzystywanych do ich eksploatacji przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, zgodnie z zasadami określonymi w lit. c pn. SZCZEGÓLNA PROCEDURA ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO ZWIĄZANEGO Z NABYCIEM POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH ORAZ TOWARÓW I USŁUG WYKORZYSTYWANYCH DO EKSPLOATACJI POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH.

### **b. Odliczenie podatku naliczonego wprost**

1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego.
2. Wskazana zasada wyłącza możliwość odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od towarów i usług, wykorzystywanych choćby w części do sprzedaży niedającej prawa do odliczenia – zwolnionej z opodatkowania i niepodlegającej opodatkowaniu.
3. Kwota podatku naliczonego stanowi kwotę podatku wynikającą z faktur dokumentujących zakup towarów i usług w odniesieniu, do których przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego.

### **c. Szczególna procedura odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług wykorzystywanych do eksploatacji pojazdów samochodowych**

1. W odniesieniu do pojazdów samochodowych oraz towarów i usług wykorzystywanych do ich eksploatacji przysługuje pełne bądź częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących te zakupy.
2. Szczegółowe warunki, które powinny być spełnione w celu odliczenia podatku naliczonego od zakupów związanych z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług wykorzystywanych do eksploatacji tych pojazdów zostały określone w art. 86a ustawy o VAT.
3. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją lub pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego, z zastrzeżeniem pkt 4-6.
4. Warunkami wyłączenia obowiązku stosowania częściowego prawa do odliczenia podatku (50%) są:
  - złożenie w urzędzie skarbowym informacji o tych pojazdach na druku VAT-26,
  - wykorzystywanie tych pojazdów przez podatnika w sposób wykluczający ich użycie do celów prywatnych (zgodnie z ustalonymi zasadami używania pojazdu),
  - potwierdzenie braku użytku prywatnego pojazdu ewidencją przebiegu pojazdu prowadzoną zgodnie z art. 86a ust. 6-8 ustawy o VAT.

5. Obowiązek stosowania częściowego prawa do odliczenia podatku (50%) nie dotyczy pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, o ile z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.
6. Obowiązek stosowania częściowego prawa do odliczenia podatku (50%) nie dotyczy pojazdów samochodowych o konstrukcji wskazującej na ich podstawowe przeznaczenie do celów gospodarczych, wykluczającej ich użycie do celów prywatnych lub powodującej, że użycie do celów prywatnych będzie nieistotne. Pojazdy te zostały wymienione w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT oraz rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz. U. z 2014 r. poz. 407).
7. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych wyłącznie do działalności gospodarczej (a w jej ramach – łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania), jednostce przysługuje:
  - a. częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją ograniczone w dalszej kolejności zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA lub
  - b. prawo do odliczenia podatku naliczonego ograniczone zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA, bez obowiązku stosowania częściowego prawa do odliczenia podatku (50%), z zastrzeżeniem pkt 4-6.
8. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i do celów prywatnych, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją.
9. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych łącznie do sprzedaży opodatkowanej, niepodlegającej opodatkowaniu oraz do celów prywatnych, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją ograniczone w dalszej kolejności zgodnie z zasadami określonymi w lit. e pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU PRE-WSPÓŁCZYNNIKA.
10. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania oraz do celów prywatnych, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją ograniczone w dalszej kolejności zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA.
11. W przypadku wykorzystywania pojazdów samochodowych łącznie do sprzedaży opodatkowanej, zwolnionej z opodatkowania i niepodlegającej opodatkowaniu oraz do



celów prywatnych, jednostce przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku (50%) związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz towarów i usług związanych z ich eksploatacją ograniczone w dalszej kolejności zgodnie z zasadami określonymi w lit. d pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU WSPÓŁCZYNNIKA oraz w lit. e pn. ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO PRZY ZASTOSOWANIU PRE-WSPÓŁCZYNNIKA.

12. Jeżeli natomiast pojazdy samochodowe nie są wykorzystywane choćby w części do sprzedaży opodatkowanej to w odniesieniu do zakupu tych pojazdów oraz towarów i usług wykorzystywanych do ich eksploatacji nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

#### d. Odliczenie podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika

1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania przysługuje prawo do odliczenia w części kwoty podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika.
2. Kwota podatku naliczonego stanowi kwotę podatku wynikającą z faktur dokumentujących zakup towarów i usług w odniesieniu, do których przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.
3. Współczynnik określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego współczynnik jest ustalany. Współczynnik ten zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Obrót z tytułu wykonywania czynności niepodlegających VAT nie jest brany pod uwagę przy określaniu wysokości współczynnika.
4. Jako sposób określenia współczynnika uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{A + B}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – współczynnik określony procentowo, zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (czynności opodatkowanych),

B – roczny obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (czynności zwolnionych).

5. Do obrotu, na podstawie którego ustalany jest współczynnik, nie wlicza się:
  - kwoty VAT,
  - obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
  - obrotu z tytułu transakcji dotyczących:

- i. pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
  - ii. usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.
6. Współczynnik stosowany jest w rozliczeniach za wszystkie okresy rozliczeniowe w danym roku.
7. Jeśli dana jednostka korzystała do końca 2016 r. ze zwolnienia podmiotowego, współczynnik stosowany w rozliczeniach za 2017 r. należy wyliczyć szacunkowo, bez konieczności uzgadniania tego z naczelnikiem urzędu skarbowego.
8. Ustalenie wysokości współczynnika powinno opierać się na analizie rocznego udziału obrotu z tytułu czynności, które zostałyby uznane za opodatkowane (w sytuacji gdyby jednostka nie korzystała ze zwolnienia z uwagi na wielkość obrotu) w sumie obrotów z tytułu tych czynności oraz obrotu tych czynności, które zostałyby uznane za zwolnione z opodatkowania (w sytuacji gdyby jednostka nie korzystała ze zwolnienia z uwagi na wielkość obrotu).
9. Po zakończeniu roku podatkowego należy dokonać przeliczenia współczynnika w oparciu o uzyskane rzeczywiste obroty dla zakończonego roku podatkowego i dokonać stosownej korekty.
10. W przypadku zakupów towarów i usług nie stanowiących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych – korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego.
11. W przypadku zakupów towarów i usług stanowiących środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, których wartość początkowa nie przekracza kwoty 15 000 zł (słownie: piętnaście tysięcy złotych) – korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym środki trwałe i wartości niematerialne i prawne zostały oddane do użytkowania.
12. W przypadku zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza kwotę 15 000 zł (słownie: piętnaście tysięcy złotych), korekty należy dokonywać w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy każdego z pięciu kolejnych rozpoczynających się lat w odniesieniu do 1/5 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Pierwszej korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym środki trwałe i wartości niematerialne i prawne zostały oddane do użytkowania.
13. W przypadku zakupu nieruchomości, korekty należy dokonywać w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy każdego z dziesięciu kolejnych rozpoczynających się lat w odniesieniu do 1/10 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Pierwszej korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym nieruchomości zostały oddane do użytkowania.
14. Szczegółowe zasady odliczania podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika w odniesieniu do towarów i usług nie stanowiących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wskazane zostały w art. 90 ust. 2-10 oraz art. 91 ustawy o VAT.



15. Natomiast szczegółowe zasady odliczania podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika od towarów i usług stanowiących środki trwałe i wartości niematerialne i prawne określona została w art. 90 ust. 2-10, art. 90b oraz art. 91 ustawy o VAT.

#### e. Odliczenie podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika

1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej oraz niepodlegającej opodatkowaniu przysługuje prawo do odliczenia w części kwoty podatku naliczonego przy zastosowaniu tzw. pre-współczynnika.
2. Kwota podatku naliczonego stanowi kwotę podatku wynikającą z faktur dokumentujących zakup towarów i usług w odniesieniu, do których przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.
3. Pre-współczynnik określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie danych dotyczących roku poprzedzającego rok podatkowy, w odniesieniu do którego pre-współczynnik jest ustalany. Pre-współczynnik ten zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Szczegółowe dane dotyczące kalkulacji pre-współczynnika zawiera 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 2015 r. poz. 2193).

4. Jako sposób określenia pre-współczynnika uznaje się w przypadku Urzędu Miasta sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – pre-współczynnik określony procentowo, zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez Urząd Miasta, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D – dochody wykonane Urzędu Miasta.

Przez dochody wykonane Urzędu Miasta rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.) - 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 o VAT, lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,

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 o VAT.

5. Jako sposób określenia pre-współczynnika uznaje się w przypadku jednostki budżetowej sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – pre-współczynnik określony procentowo, zaokrąglony 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.

Przez dochody wykonane jednostki budżetowej rozumie się 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.

6. Do obrotu, na podstawie którego ustalany jest pre-współczynnik, nie wlicza się:
- kwoty VAT,



- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
  - obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
    - i. pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
    - ii. usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.
7. Dochody wykonane Urzędu Miasta oraz dochody wykonane jednostki budżetowej nie obejmują odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskanych z tytułu:
- 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,
  - transakcji dotyczących:
    - i. pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
    - ii. usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.
8. Pre-współczynnik stosowany jest w rozliczeniach za wszystkie okresy rozliczeniowe w danym roku.
9. Po zakończeniu roku podatkowego należy dokonać przeliczenia pre-współczynnika w oparciu o uzyskane rzeczywiste dane dla zakończonego roku podatkowego i dokonać stosownej korekty.
10. W przypadku zakupów towarów i usług nie stanowiących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych – korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego.
11. W przypadku zakupów towarów i usług stanowiących środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, których wartość początkowa nie przekracza kwoty 15 000 zł (słownie: piętnaście tysięcy złotych) – korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym środki trwałe i wartości niematerialne i prawne zostały oddane do użytkowania.
12. W przypadku zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza kwotę 15 000 zł (słownie: piętnaście tysięcy złotych),

korekty należy dokonywać w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy każdego z pięciu kolejnych rozpoczynających się lat w odniesieniu do 1/5 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Pierwszej korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym środki trwałe i wartości niematerialne i prawne zostały oddane do użytkowania.

13. W przypadku zakupu nieruchomości, korekty należy dokonywać w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy każdego z dziesięciu kolejnych rozpoczynających się lat w odniesieniu do 1/10 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Pierwszej korekty dokonuje się w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, w którym nieruchomości zostały oddane do użytkowania.
14. Szczegółowe zasady odliczania podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika w odniesieniu do towarów i usług nie stanowiących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wskazane zostały w art. 86 ust. 2 a-h, art. 90c oraz art. 91 ustawy o VAT.
15. Natomiast szczegółowe zasady odliczania podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika w odniesieniu do towarów i usług stanowiących środki trwałe i wartości prawne i niematerialne określone zostały w art. 86 ust. 2 a - 2 h, art. 90c, art. 90b oraz art. 91 ustawy o VAT.

#### **f. Terminy, w których dokonuje się odliczenia podatku naliczonego**

1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w miesiącu, w którym dochodzi do spełnienia następujących warunków:
  - powstał obowiązek podatkowy u sprzedawcy,
  - jednostka jest w posiadaniu faktury zakupu.
2. Jeżeli odliczenie podatku naliczonego nie zostało dokonane w rozliczeniu za miesiąc, o którym mowa w pkt 1, można dokonać odliczenia w rozliczeniu za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.
3. Jeżeli nie zostało dokonane odliczenie podatku naliczonego, pomimo przysługującego prawa, w rozliczeniach, o których mowa w pkt 1 i 2 możliwe jest dokonanie odliczenia podatku naliczonego najpóźniej w terminie 5 lat od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia. Realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego następuje poprzez korektę deklaracji za okres, w którym powstało prawo do odliczenia podatku VAT (patrz pkt 1).
4. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podatnik może dokonać odliczenia, jeśli otrzymał fakturę dokumentującą dostawę towarów, która stanowi u niego WNT, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.
5. W przypadku, gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą zmniejszającą kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury pierwotnej, jest on zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał. Jeżeli nie dokonano obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze pierwotnej, której



korekta dotyczy, obniżenia podatku należnego dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

**g. Dokumenty, na podstawie których dokonuje się odliczenia podatku naliczonego**

1. Dokumenty, na podstawie których dokonuje się odliczenia podatku naliczonego stanowią:
  - faktury dokumentujące zakup towarów i usług,
  - faktury dokumentujące dokonanie całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub części usługi,
  - w przypadku importu towarów – dokument celny lub deklaracja importowa,
  - faktury wystawione przez nabywcę w przypadku zakupu produktów rolnych od rolnika ryczałtowego,
  - dowody wewnętrzne wystawione przez nabywcę towarów i usług w przypadku, gdy dla tych towarów i usług stosuje się procedurę odwróconego obciążenia,
  - dowody wewnętrzne wystawione przez nabywcę w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
  - dowody wewnętrzne wystawione przez nabywcę w przypadku importu usług,
  - faktury dokumentujące dostawę towarów, które stanowią u nabywcy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.
2. Odliczenie podatku VAT możliwe jest również na podstawie korekt faktur i duplikatów faktur stanowiących dokumenty pochodne dokumentów wymienionych w pkt 1.
3. Na fakturach zakupowych należy wprowadzić dekretację określającą związek nabytych towarów i usług z poszczególnymi rodzajami wykonywanej działalności, zgodnie z poniższym wzorem:
  - zakup związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi (według stawek podatku VAT),
  - zakup związany wyłącznie z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu,
  - zakup związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku,
  - zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi od podatku (konieczne zastosowanie do odliczenia współczynnika),
  - zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu (konieczne zastosowanie do odliczenia pre-współczynnika),
  - zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi, zwolnionymi od podatku i niepodlegającymi opodatkowaniu (konieczne zastosowanie do odliczenia pre-współczynnika i współczynnika).

## IV. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI

### a. Faktury

1. W przypadku dokonywania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatników podatku VAT lub osób prawnych niebędących podatnikami powstaje obowiązek wystawienia faktury, która obligatoryjnie zawiera 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.
2. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z opodatkowania prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać:
  - przepis ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, zgodnie z którym 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.
3. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze



jest nabywca towaru lub usługi, prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie”.

4. Faktury dokumentujące dostawę towarów, dokonywanej w trybie egzekucji, będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, z tytułu której na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy, wystawiają w imieniu i na rzecz dłużnika organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm.).
5. Kwoty podatku wykazuje się w złotych. Kwoty podatku wyrażone w walucie obcej wykazuje się w złotych przy zastosowaniu przepisów ustawy o VAT stosowanych do określenia podstawy opodatkowania. Kwoty wykazywane w fakturze zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki od 0,5 grosza zaokrągla się do 1 grosza.
6. Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży.

## **b. Faktury korygujące**

1. 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 jakiejkolwiek innej pozycji fakturypodatnik wystawia fakturę korygującą.
2. 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.
3. 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 (oprócz danych wymienionych w pkt 2) powinna zawierać wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka.
  4. W przypadku, gdy podatnik obniża kwotę podatku VAT należnego lub gdy faktura korygująca dotyczy pomyłki w kwocie podatku VAT na fakturze, której dotyczy faktura korygująca, koniecznym jest posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę.
  5. Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w następujących przypadkach:
    - eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
    - dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
    - sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT;
    - gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanych dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

### **c. Noty korygujące**

1. 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 podatku 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.
2. Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury.
  3. Nota korygująca 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.

#### **d. Duplikaty faktur**

1. W przypadku, gdy faktura będąca w posiadaniu nabywcy ulegnie zniszczeniu albo zaginie, sprzedawca, na wniosek nabywcy, wystawia ponownie fakturę.
2. W przypadku, gdy faktura będąca w posiadaniu sprzedawcy ulegnie zniszczeniu albo zaginie, sprzedawca wystawia fakturę na podstawie danych zawartych w fakturze posiadanej przez nabywcę.
3. Faktura wystawiona ponownie powinna oprócz danych zawartych na fakturze pierwotnej zawierać wyraz "DUPLIKAT" oraz datę wystawienia duplikatu.

#### **e. Kasy fiskalne**

1. 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.
2. Podmioty prowadzące ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:
  - dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy;
  - dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
  - udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
  - zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;

- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112 ustawy o VAT, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047);
  - stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży;
  - dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii;
  - prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej;
  - dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;
  - poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji.
3. Od obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących przewidziane zostały wyjątki w postaci zwolnień przedmiotowych oraz zwolnień podmiotowych. Zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących zostały zawarte w § 2 i § 3 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. (Dz. U. z 2016 r. poz. 2177; dalej: **rozporządzenie**).
4. Zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy fiskalnej są podatnicy:
- a. u których kwota obrotu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 20.000 zł. Zwolnienia tego nie stosuje się do podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania;
  - b. rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2016 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika obrót z tego tytułu nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym, kwoty 20 000 zł.
5. Podatnicy, których obroty na rzecz osób fizycznych przekraczają kwotę 20.000 zł, mają możliwość korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w zakresie całej działalności, pod warunkiem, że przeważająca część ich obrotów dotyczy sprzedaży zwolnionej przedmiotowo z ewidencjonowania. Z ewidencjonowania zwalnia się w danym roku podatkowym podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług zwolnionych z ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w przypadku, gdy w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w całkowitym obrocie podatnika był wyższy niż 80%. Zwolnienia tego nie stosuje się w przypadku podatników, którzy w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku podatkowego osiągnęli udział procentowy, o którym mowa w zdaniu poprzednim równy lub niższy 80%.
6. Przepisy stosuje się odpowiednio do podatników rozpoczynających świadczenie usług lub sprzedaż towarów od 1 stycznia 2017 r. Zwolnienie z ewidencjonowania dotyczy dokonywanych przez nich dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz osób



fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika udział procentowy obrotu:

- a. za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności,
- b. za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tych czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy – będzie wyższy niż 80%.

7. Zwolnienia przedmiotowe zostały wyszczególnione w załączniku do wyżej powołanego rozporządzenia. Przykładowe transakcje, które podlegają takiemu zwolnieniu to:

- usługi w zakresie edukacji – z wyłączeniem:
  - usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych (PKWiU 85.51.10.0),
  - usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca (PKWiU 85.52.11.0),
  - usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy (PKWiU 85.53.11);
- dostawa nieruchomości;
- świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, 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;
- usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 ustawy o VAT, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu;
- transport lądowy pasażerski, rozkładowy: międzymiastowy i specjalizowany – dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę.

8. Zwolnienie z ewidencjonowania traci moc:

- a. w odniesieniu do podmiotów określonych w pkt 4 lit. a - po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20 000 zł;
- b. w odniesieniu do podmiotów określonych w pkt 4 lit. b - po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, w kwocie 20 000 zł;
- c. w odniesieniu do podmiotów określonych w pkt 5 - po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%;
- d. w odniesieniu do podmiotów określonych w pkt 6 lit. a niniejszych Wytycznych, u których udział procentowy obrotu w okresie pierwszych

- sześciu miesięcy jest równy 80% albo niższy niż 80% - po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym upłynął ten okres;
- e. w odniesieniu do podmiotów określonych w pkt 6 lit. b niniejszych Wytycznych, u których udział procentowy obrotu jest za okres do końca roku podatkowego równy 80% albo niższy niż 80% - po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego.
9. Rozpoczęcie prowadzenia ewidencji przy pomocy kasy rejestrującej musi być poprzedzone złożeniem zawiadomienia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy. Zawiadomienie to składa się na odpowiednim formularzu, którego wzór stanowi załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2013 r., poz. 363).
  10. Niezależnie od zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego, konieczne jest dokonanie fiskalizacji kasy. Fiskalizacja dokonywana jest przez serwisanta kas poprzez jednokrotne i niepowtarzalne uaktywnienie trybu fiskalnego pracy kasy z równoczesnym wpisaniem numeru identyfikacji podatkowej podatnika (NIP) do pamięci fiskalnej. Fiskalizacja potwierdzona jest wykonaniem raportu fiskalnego dobowego. Wydruk raportu fiskalnego dobowego dołączany jest do książki kasy.
  11. W terminie 7 dni od dnia fiskalizacji kasy, podatnik składa do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, zgłoszenie danych dotyczących kasy, w celu otrzymania numeru ewidencyjnego. Zgłoszenie sporządza się na odpowiednim formularzu, stanowiącym załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas.
  12. Zgodnie z art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę. W przypadku otrzymania takiego żądania od klienta zgodnie z art. 106h ustawy o VAT do egzemplarza faktury pozostającego u sprzedawcy dołącza się paragon dokumentujący sprzedaż.
  13. Analizując ww. przepisy należy stwierdzić, że na podatniku ciąży obowiązek wydruku i wydania paragonu fiskalnego nabywcy, natomiast w przypadku kiedy klient zażąda wystawienia faktury, wówczas podatnik powinna odebrać od nabywcy oryginał paragonu i dołączyć do egzemplarza faktury, który pozostaje u podatnika.

Dalsze wytyczne określające zasady identyfikacji jednostek budżetowych zobowiązanych do prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących zostaną podane w odrębnym dokumencie.

#### **f. Rachunki**

1. W przypadku dokonywania czynności niepodlegającej opodatkowaniu powstaje obowiązek wystawienia rachunku, na żądanie klienta zgłoszone nie później niż po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.
2. W przypadku zgłoszenia żądania wystawienia rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, rachunek należy wystawić w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru.
3. W przypadku zgłoszenia żądania wystawienia rachunku po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, rachunek należy wystawić w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania.
4. Rachunek obligatoryjnie zawiera następujące elementy:



- nazwę oraz adres sprzedawcy i kupującego bądź wykonawcy i odbiorcy usługi,
- datę wystawienia i numer kolejny rachunku,
- określenie rodzaju i ilości towarów lub wykonanych usług oraz ich ceny jednostkowe,
- ogólną sumę należności wyrażoną liczbowo i słownie.

#### **g. Dowody wewnętrzne**

1. Dowód wewnętrzny wystawia się obligatoryjnie w celu udokumentowania:
  - nabycia towarów i usług w przypadku, gdy dla tych towarów i usług stosuje się procedurę odwróconego obciążenia;
  - wewnątrzspółnotowego nabycia towarów;
  - importu usług.
2. Dane dotyczące transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, w stosunku do których, zgodnie z przepisami prawa i niniejszymi Wytycznymi, nie istnieje obowiązek wystawienia faktury lub paragonu fiskalnego, należy udokumentować wystawiając dowód wewnętrzny.
3. W dowodzie wewnętrznym można ująć więcej niż jedną transakcję tzw. zbiorczy dowód wewnętrzny. W tym przypadku dowód wewnętrzny należy wystawić nie rzadziej niż raz w miesiącu – na koniec miesiąca.
4. Dowód wewnętrzny powinien zawierać elementy przewidziane dla faktury VAT przez przepisy ustawy o VAT.
5. W przypadku wystawienia zbiorczego dowodu wewnętrznego elementy niżej wymienione mogą być ujęte w załączniku do dowodu wewnętrznego:
  - nazwę oraz adres kupującego bądź odbiorcy usługi, towaru;
  - nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
  - datę powstania obowiązku podatkowego;
  - wartość sprzedaży netto;
  - stawka podatku, kwota 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.

#### **h. Przeliczanie kwot wyrażonych w walutach obcych na złote**

1. W przypadku, gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, należy dokonać ich przeliczenia na złote.

2. Z zastrzeżeniem pkt 3-6, przeliczenia dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego lub według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.
3. W przypadku, gdy faktura zawierająca kwoty wyrażone w walucie obcej została wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego, przeliczenia dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury lub według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury.
4. W przypadku importu towarów, przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.
5. W przypadku usług wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (tj. Dz. U. z 2015 r. poz. 2139 z późn. zm.), kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej mogą być przeliczane na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów.
6. W przypadku dokonania przeliczenia z użyciem kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny, inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

## **V. PROCEDURA POSTĘPOWANIA W PRZYPADKU ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA W ODNIESIENIU DO TRANSAKCJI KRAJOWYCH ORAZ IMPORTU USŁUG**

### **a. Sprzedaż towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT (tzw. odwrotne obciążenie).**

1. Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem występuje w sytuacji gdy:
  - a) dostawca nie korzysta z tzw. zwolnienia podmiotowego od podatku,
  - b) nabywca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym,
  - c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 ustawy o VAT (zwolnienia dla towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego oraz dla dostaw złota inwestycyjnego).
2. Jeżeli dostawa towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT dokonywana jest na rzecz podatnika korzystającego ze zwolnienia podmiotowego lub na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej należy zastosować stawkę 23%.



3. Na fakturze dotyczącej sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia podatnik powinien umieścić dodatkowo wyrazy „odwrotne obciążenie”. Faktura nie zawiera danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 12-14.
4. Obowiązek podatkowy powstaje w terminie wydania towaru nabywcy. Otrzymanie zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego.
5. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w przypadku dokonania sprzedaży na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku VAT bądź na żądanie innego nabywcy towaru.
6. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
7. W przypadku sprzedaży na rzecz osób fizycznych koniecznym jest dokumentowanie tych transakcji przy użyciu kasy fiskalnej. Szczegółowy sposób dokumentowania tych transakcji opisany został w rozdziale IV niniejszych Wytycznych pn. DOKUMENTOWANIE TRANSAKCJI.

**b. Zakup towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT (tzw. odwrotne obciążenie) oraz import usług**

1. W przypadku transakcji dotyczących obrotu towarami wymienionymi w załączniku nr 11 do ustawy o VAT oraz importu usług do rozliczenia kwoty podatku należnego zobowiązany jest nabywca, pod warunkiem, że:
  - strony transakcji są czynnymi podatnikami VAT,
  - czynność będąca przedmiotem transakcji nie jest zwolniona z opodatkowania.
2. Obowiązek podatkowy w przypadku dostawy towarów objętych odwróconym obciążeniem oraz importu usług powstaje na zasadach określonych dla dostarczanych towarów i świadczonych usług określonych w art. 19a ustawy o VAT.
3. Podstawę opodatkowania w przypadku dostawy towarów objętych odwróconym obciążeniem oraz importu usług stanowi wszystko, co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy.
4. W przypadku dostawy towarów objętych odwróconym obciążeniem oraz importu usług zastosowanie mają stawki podatku VAT lub zwolnienia z opodatkowania, które byłyby właściwe dla dostawy towaru lub świadczenia usług, gdyby czynności te były wykonywane na zasadach ogólnych (poza procedurą odwróconego obciążenia).
5. W związku z zakupem towaru objętego odwrotnym obciążeniem lub usługi od kontrahenta zagranicznego nabywca zobowiązany jest do naliczenia kwoty podatku należnego z tytułu dokonanej transakcji i ujęcia jej w rejestrze sprzedaży oraz wykazania w cząstkowej deklaracji za właściwy okres rozliczeniowy.
6. Szczególnym przypadkiem zastosowania procedury odwróconego obciążenia jest zakup towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji.
7. Przez jednolitą gospodarczo transakcję rozumie się transakcję obejmującą umowę, jeżeli w jej ramach występuje jedna lub więcej dostaw towarów, nawet jeżeli są one

dokonywane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami. Pojęcie jednolitej gospodarczo transakcji obejmuje transakcje powyżej 20 000 zł, dotyczące dostaw towarów zdefiniowanych w pkt 8.

8. Przez towary, o których mowa pkt 6 rozumie się:
- elektroniczne układy scalone – wyłącznie procesory,
  - przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie  $\leq$  10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne – wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy,
  - telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony,
  - konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów.

## **VI. PROCEDURA POSTĘPOWANIA W ODNIESIENIU DO NIEŚCIGAŁNYCH WIERZYTELNOŚCI**

1. W odniesieniu do wierzytelności, dla których upłynęło 150 dni od daty terminu płatności, możliwe jest skorzystanie z procedury postępowania w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności pod warunkiem, że:
- wierzytelność nie została zbyta,
  - od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata licząc od końca roku, w którym została wystawiona,
  - czynność została dokonana na rzecz podatnika VAT zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, nie będącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji (informacje te dostępne są na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości – <https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu>),
  - na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonana zostanie korekta wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni,
  - na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonana zostanie korekta dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji (co może potwierdzić wydruk ze strony Ministerstwa Sprawiedliwości).
2. Korekty tej dokonuje się poprzez obniżenie kwoty podatku należnego oraz podstawy opodatkowania wynikającej z faktury dokumentującej nieściągalną wierzytelność.



3. Korekty dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym upływa 150 dzień od daty terminu płatności wierzytelności.
4. W przypadku niedokonania korekty podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w terminie określonym w pkt 3, korekty tej dokonuje się poprzez skorygowanie rozliczenia za okres, w którym prawo to powstało.
5. W przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano stosownej korekty należność zostanie uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie koniecznym jest zwiększenie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

## **VII. SZCZEGÓLNA PROCEDURA ROZLICZANIA PODATKU VAT ZWIĄZANEGO Z ZAKUPEM PRODUKTÓW ROLNYCH OD ROLNIKA RYCZAŁTOWEGO**

1. W przypadku dokonywania zakupu produktów rolnych od rolnika w pierwszej kolejności ustalić należy, czy osoba (podmiot) posiada status rolnika ryczałtowego na gruncie ustawy o VAT.
2. Przez rolnika ryczałtowego, o którym mowa w pkt 1, rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.
3. Przez produkty rolne, o których mowa w pkt 1 rozumie się towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim.
4. W przypadku, gdy zakup produktów rolnych dokonywany jest od rolnika ryczałtowego zobowiązanym do wystawienia faktury z tytułu dokonania tej transakcji jest nabywca.
5. Fakturę z tytułu zakupu produktów rolnych nabywca wystawia nie później niż z upływem 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów lub wykonano usługę.
6. W przypadku, gdy przed wykonaniem usługi bądź dostarczeniem towaru rolnik ryczałtowy otrzyma całość lub część zapłaty z tego tytułu, nabywca zobowiązany jest do wystawienia faktury dokumentującej tą transakcję nie później niż z upływem 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej płatności.
7. Faktura, o której mowa w pkt 5 i pkt 6 powinna zawierać:
  - imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
  - numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
  - numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał

dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną;

- datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
- nazwy nabytych produktów rolnych;
- jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
- cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;
- kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych;
- wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
- kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie;
- czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

Faktura VAT RR powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: "Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług."

8. Podstawę opodatkowania w przypadku rolnika ryczałtowego dokonującego dostawy produktów rolnych dla czynnego podatnika podatku VAT stanowi cena netto produktów sprzedawanych powiększona o kwotę zryczałtowanego podatku VAT w wysokości 7%.
9. Odzyskanie kwoty zryczałtowanego podatku przez wystawcę faktury VAT RR (nabywcę produktów rolnych) odbywa się poprzez powiększenie u niego kwoty podatku naliczonego. Zwiększenie to następuje w rozliczeniu za okres, w którym dokonano zapłaty należności z faktury VAT RR. Zapłata za produkty rolne na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego musi być dokonana nie później niż 14. dnia od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności.
10. Zastrzec należy, iż kwota zryczałtowanego podatku powiększająca podatek naliczony powinna być ujęta w rejestrze zakupu dotyczącego okresu, w którym podatnik złożył dyspozycję bankową (polecenie przelewu) przekazania pieniędzy na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Nie można tego odliczenia dokonać w deklaracji za inny okres rozliczeniowy (wcześniejszy lub późniejszy), gdyż może to spowodować zaniżenie zobowiązania podatkowego za dany miesiąc lub zawyżenie zwrotu podatku.