

Wstęp

Podatek od towarów i usług od lat stanowi istotny element systemu podatkowego w Polsce, a jego prawidłowe rozliczanie to nie lada wyzwanie – zwłaszcza w jednostkach samorządu terytorialnego. Gminy, ze względu na specyfikę swojej działalności, wielość zadań oraz skomplikowane przepływy finansowe, muszą zmierzyć się z wieloma problemami praktycznymi i interpretacyjnymi. Książka „VAT w gminie” została przygotowana z myślą o pracownikach urzędów gmin, skarbnikach, księgowych oraz wszystkich osobach, które w swojej codziennej pracy odpowiadają za prawidłowe rozliczenia VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

Publikacja w sposób kompleksowy omawia kluczowe zagadnienia związane z opodatkowaniem VAT w gminach. W pierwszym rozdziale przedstawiono ogólną charakterystykę VAT, w tym m.in. definicję podatników, obowiązek podatkowy, zakres opodatkowania, podstawę opodatkowania, zwolnienia, a także zasady rozliczania VAT należnego i naliczonego. Kolejne rozdziały prowadzą czytelnika przez tematykę centralizacji rozliczeń VAT, począwszy od etapu wdrożenia, aż po dokumentowanie czynności opodatkowanych i sporządzanie Jednolitego Pliku Kontrolnego JPK-V7M.

W dalszej części książki poruszono kwestie ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kas fiskalnych oraz zasady stosowania zwolnień. Szczególne miejsce zajmuje mechanizm podzielonej płatności i weryfikacja podatników VAT, w tym tzw. biała lista oraz odpowiedzialność za naruszenie przepisów. Ważnym elementem opracowania są także zasady ustalania i stosowania prewspółczynnika i proporcji VAT, zilustrowane praktycznymi przykładami. Całość zamyka rozdział poświęcony ewidencji księgowej VAT, co stanowi istotne wsparcie dla osób odpowiedzialnych za prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Książka zawiera również odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania, co pozwala rozwiązać wątpliwości pojawiające się w codziennej pracy urzędów. Dodatkowo w publikacji zamieszczono pełną treść rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r.

w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – aktu prawnego, który ma szczególne znaczenie w praktyce jednostek sektora finansów publicznych – w tym także jednostek samorządu terytorialnego.

„VAT w gminie” to nie tylko źródło wiedzy, ale także praktyczny narzędzie, które ułatwi codzienną pracę i pozwoli uniknąć błędów w rozliczeniach VAT w gminach.

Rodział 1

Charakterystyka VAT

1.1. Podatnicy podatku od towarów i usług

Podatek od towarów i usług (VAT) zwany również podatkiem od wartości dodanej, jest specyficznym typem pośredniego, powszechnego podatku obrotowego, który obciąża ostatecznego nabywcę towarów i zawarty jest w jego cenie zakupu. W Polsce VAT został wprowadzony ustawą z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Jednak przystąpienie Polski do Unii Europejskiej sprawiło, że konieczna okazała się harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym. W tym celu uchwalono ustawę z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej ustawa o VAT).

Zgodnie z art. 15 ustawy o VAT podatnikami podatku od towarów i usług są:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej,
- osoby fizyczne, wykonujące działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności,

Art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług: *„Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.*

Źródło: ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r. poz. 775).

- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej stanowiące przedsiębiorstwo w spadku w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego lub uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony,
- osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, niebędące podatnikami, dokonujące okazjonalnie wewnątrz-wspólnotowej dostawy nowych środków transportu.

Podatnikami mogą być również:

- za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, właściwego dla osoby prawnej, jednostki organizacyjnej osoby prawnej, będącej organizacją pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli samodzielnie sporządzają sprawozdanie finansowe,
- grupy podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawarły umowę o utworzeniu grupy VAT.

Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeżeli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy.

Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, albo członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.

Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy, którzy posiadają siedzibę na terytorium kraju lub nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Warunek istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT musi być spełniony nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika. Podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT, natomiast grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT. Grupa VAT nie może być również rozszerzona o innych członków ani pomniejszona o któregośkolwiek z członków wchodzących w jej skład.

Umowa o utworzeniu grupy VAT jest sporządzana na piśmie i powinna zawierać co najmniej:

- nazwę grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT” lub „GV”,

- dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników,
- wskazanie przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków,
- dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników,
- wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata.

Przedstawiciel grupy VAT reprezentuje grupę VAT w zakresie praw i obowiązków tej grupy VAT.

Grupa VAT nabywa status podatnika z dniem wskazanym w umowie o utworzeniu grupy VAT, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji. Grupa VAT wstępuje w prawa i obowiązki członków grupy VAT w zakresie podatku na okres, w jakim grupa ta posiada status podatnika.

W celu przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT przedstawiciel grupy VAT składa do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT nową umowę zawartą pomiędzy członkami istniejącej grupy VAT, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy. Do nowej umowy przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio. Przedstawiciel grupy VAT jest obowiązany zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Grupa VAT traci status podatnika:

- z dniem poprzedzającym dzień wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika,
- z upływem terminu, na jaki została utworzona.

Za podatników uważa się również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
- uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury,
- dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,

- nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
 - usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- usługobiorcą jest:
 - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z **art. 97** ust. 4,
 - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15 lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w **art. 15**,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w **art. 15**, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
- nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
 - dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:
 - innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
 - innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia – podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
 - nabywcą jest:
 - w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej – podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub **art. 97** ust. 4,
 - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w **art. 15**,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna

- niebędąca podatnikiem, o którym mowa w **art. 15**, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z **art. 97** ust. 4,
- dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom;
 - obowiązane do zapłaty podatku na podstawie art. 42 ust. 8 lub ust. 10.

Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

1.1.1. Przedstawiciele podatkowi

Podatnicy podatku od towarów i usług, nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny, są zobowiązani ustanowić przedstawiciela podatkowego. Natomiast podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju mogą ustanowić przedstawiciela podatkowego.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których nie ma obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego rozliczenia podatku przez podmioty nieposiadające siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego.

Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli łącznie spełnia następujące warunki:

- posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju,
- jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny,
- przez ostatnie 24 miesiące nie zalegała z wpłatami poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczającymi odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość. Wymóg ten uznaje się za spełniony, jeżeli łącznie zostały spełnione następujące warunki:

- podmiot uregulował, wraz z odsetkami za zwłokę, zaległości przekraczające odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach, w terminie 30 dni od dnia powstania tych zaległości,
 - uregulowanie zaległości w ostatnich 24 miesiącach nie dotyczyło więcej niż dwóch okresów rozliczeniowych odrębnie w każdym podatku.
- przez ostatnie 24 miesiące osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca wspólnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy za popełnienie przestępstwa skarbowego,
- jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości. Wymogu tego nie stosuje się do agencji celnej, jeżeli podatnik ustanawiający ten podmiot przedstawicielem podatkowym dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze sporządzonej na piśmie umowy.

Umowa ustanawiająca przedstawiciela podatkowego powinna zawierać:

- nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby odpowiednio podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze,
- adres, pod którym będzie prowadzona i przechowywana dokumentacja na potrzeby podatku,
- oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, o spełnieniu warunków,
- zakres upoważnienia w przypadku określonym w art. 18c ustawy o VAT.

Przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz podatnika, dla którego został ustanowiony, obowiązki tego podatnika w zakresie rozliczania podatku, w tym w zakresie sporządzania deklaracji podatkowych, oraz informacji podsumowujących, jak również w zakresie prowadzenia i przechowywania dokumentacji, w tym ewidencji, na potrzeby podatku, a także inne czynności wynikające z przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli został do tego upoważniony w umowie.

Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika.

Przedstawiciel podatkowy wykonuje również inne czynności wynikające z umowy. W przypadku podatnika, który dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny – przedstawiciel podatkowy wykonuje, w imieniu własnym i na rzecz tego podatnika, obowiązki tego podatnika oraz – jeżeli umowa tak stanowi – inne czynności tego podatnika. Podatnik w tym przypadku odpowiada solidarnie z przedstawicielem podatkowym za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu własnym na rzecz tego podatnika.

1.2. Obowiązek podatkowy

Ogólna zasada dotycząca ustalania obowiązku podatkowego została określona w art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl tej regulacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi. Od niektórych czynności obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury.

Zgodnie z art. 19a ust. 5 ustawy o VAT otrzymanie całości lub części zapłaty (lub otrzymania całości lub części dotacji, subwencji itp.) rodzi obowiązek podatkowy w następujących przypadkach:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku,
- otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze,
- wystawienia faktury z tytułu:
 - świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
 - dostawy książek drukowanych – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych, z wyjątkiem dostaw towarów

dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy towarów oraz przez tego podatnika,

- czynności polegających na drukowaniu książek – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, z wyjątkiem usług stanowiących import usług
- wystawienia faktury z tytułu:
 - dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – z wyjątkiem usług stanowiących import usług.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

W przypadku gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy. 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.

W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później