

Hubert Grzyb

adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykladał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych



Fakturowanie w jednostkach sektora publicznego

Wstęp

Posługiwanie się fakturami to nieodłączny element pracy księgowego. Wystawienie faktury paradoksalnie może wydawać się łatwe. Natomiast wystawienie faktury w sposób prawidłowy wymaga dużej wiedzy na temat wielu aspektów VAT. Faktura niczym soczewka skupia w swej treści całokształt najistotniejszych regulacji w tym zakresie – od aspektów natury podmiotowej, przez moment powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania i właściwą stawkę VAT, a skończywszy na szczególnych procedurach wpływających na treść faktury.

Obszary te w ostatnich latach ulegają **częstym zmianom**. Nie pozostaje to więc bez wpływu na proces fakturowania. Dynamika zmian w VAT została zachowana także w 2020 r. Z tych powodów osoby wystawiające oraz księgujące faktury nie mogą przejść obojętnie obok nowelizacji dotyczących mechanizmu podzielonej płatności, białej listy podatników VAT, faktur do paragonów oraz nowego JPK_VAT.

W Poradniku zostały omówione **zasady prawidłowego fakturowania**. Uwzględnione są przy tym zmiany VAT, które wpływają na sposób wystawiania faktur w praktyce. Całość omawianych zagadnień jest przedstawiona z punktu widzenia specyfiki działalności jednostek sektora finansów publicznych.

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- jakie obowiązują zasady wystawiania faktur, w tym w JST po centralizacji – czy dostawa towarów oraz świadczenie usług wykonywane między JST a jej jednostkami organizacyjnymi mogą być dokumentowane fakturą,

- w jakich terminach należy wystawić faktury i jakie są tu wyjątki,
- kiedy istnieje obowiązek wystawienia faktury, a kiedy należy wystawić notę księgową,
- jaki wpływ ma zawarta umowa na treść faktury, które zapisy mają pierwszeństwo w razie sprzeczności umowy z fakturą,
- kto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w związku z wystawianiem faktur.

W Poradniku **omówiono poszczególne rodzaje faktur:**

- faktury dla podatników,
- faktury dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- faktury zaliczkowe,
- faktury korygujące,
- noty korygujące,
- dokumenty niebędące fakturami, uznane za faktury,
- faktury wewnętrzne,
- faktury pro forma.

W 2020 r. istotnie zmieniły się zasady wystawiania faktur do paragonów dla nabywców będących podatnikami VAT. W Poradniku wskazano:

- jakie zmiany nastąpiły z punktu widzenia wystawcy oraz z punktu widzenia nabywcy w tym zakresie,
- czy paragon wystawiony do kwoty nie wyższej niż 450 zł, zawierający NIP nabywcy, będzie spełniał wymagania przewidziane dla tzw. faktury uproszczonej.

Można skorzystać z przygotowanego **wzoru zarządzenia w sprawie zasad postępowania pracowników w związku z pobieraniem faktur zakupowych wystawionych na jednostkę.**

W Poradniku omówione są też praktyczne **aspekty związane z refakturowaniem** typowych dla jednostek zdarzeń gospodarczych:

- kiedy powstaje obowiązek podatkowy przy refakturowaniu,
- jaki jest termin wystawienia refaktury,
- jaka stawka jest właściwa przy refakturowaniu.

Ponadto omówiono **obowiązki jednostek** związane z fakturowaniem w kontekście:

- mechanizmu podzielonej płatności – kiedy oznaczyć transakcję symbolem „MPP”,
- białej listy podatników VAT,
- nowego JPK_VAT,
- odliczenia VAT naliczonego.

Całość ilustruje **50 przykładów z praktyki.**

1. Wystawianie faktur – zasady ogólne

Faktura pełni istotną rolę w obrocie gospodarczym. Z punktu widzenia księgowego jest to dokument stanowiący podstawę zarówno ujęcia transakcji w księgach rachunkowych, jak i zapłaty. Poza tym rolą faktury jest **udokumentowanie sprzedaży**, czyli dostawy towarów oraz świadczenia usług. Faktury nie można wystawiać w oderwaniu od zdarzenia gospodarczego.

Jakie zatem obowiązują podstawy prawne dotyczące tej materii? Jakie zasady rzutują na obowiązek wystawienia faktury oraz na jej treść.

1.1. Przepisy regulujące wystawianie faktur

Przepisów prawnych dotyczących fakturowania należy szukać w:

- art 106a–108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT),
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (dalej: rozporządzenie o fakturowaniu).

Te akty prawne w sposób wyczerpujący określają proces fakturowania.

Tabela 1. Najistotniejsze aspekty fakturowania ze wskazaniem źródła prawa

Ustawa o VAT	Rozporządzenie o fakturowaniu
Obowiązek wystawienia faktury – art. 106b	Elementy faktury dokumentującej wybraną sprzedaż zwolnioną od podatku – § 3 pkt 1
Obowiązkowe elementy faktury – art. 106e	Elementy faktury dokumentującej sprzedaż zwolnioną od podatku w zakresie usług finansowych i ubezpieczeniowych – § 3 pkt 2
Faktury zaliczkowe – art. 106f	Elementy faktury dokumentującej sprzedaż zwolnioną od podatku na podstawie art. 113 ustawy o VAT – § 3 pkt 3
Wystawianie i udostępnianie faktur – art. 106g	Dokumenty niebędące fakturami uznane za faktury – § 3 pkt 4
Stosowanie faktur elektronicznych – art. 106n	
Terminy wystawiania faktur – art. 106i	
Faktury korygujące – art. 106j	
Noty korygujące – art. 106k	
Duplikaty faktury – art. 106l	

1.2. Przebieg transakcji a treść faktury

Faktura powinna odzwierciedlać transakcję. Oznacza to, że **należy ją wystawić zgodnie z przebiegiem zdarzenia, które dokumentuje**. Prawidłowo wystawiona faktura powinna pozwolić na ustalenie najistotniejszych elementów stanu faktycznego transakcji. Innymi słowy, **to nie faktura powinna kreować transakcję, lecz transakcja powinna kreować fakturę**.

PRZYKŁAD 1

Umowa najmu przewiduje, że jednostce należy się miesięczny czynsz płatny na podstawie faktury wystawianej z góry do 5 dnia danego miesiąca. Faktura została wystawiona 5 maja 2020 r.

Data wystawienia na fakturze: 5 maja 2020 r.

Data sprzedaży na fakturze: 5 maja 2020 r.

W tym przykładzie faktura nie została wystawiona prawidłowo. Faktura sugeruje, że usługa została wykonana 5 maja 2020 r. Nie odzwierciedla to faktycznego przebiegu transakcji w zakresie momentu wykonania usługi.

Typowy **przebieg transakcji gospodarczej** wykonywanej przez jednostkę można sprowadzić do następujących elementów:

- negocjacje,
- zawarcie umowy,
- wykonanie przedmiotu transakcji,
- wystawienie faktury,
- otrzymanie płatności,
- zaksięgowanie i rozliczenie podatkowe.

Jak widać, zanim dojdzie do wystawienia faktury, mają miejsce kluczowe – dla treści faktury – **etapy transakcji**. Faktura nie powinna być wystawiana w oderwaniu od tych zdarzeń. Będą one mieć decydujące znaczenie z punktu widzenia:

- terminu na wystawienie faktury,
- określenia nabywcy,
- daty sprzedaży i momentu powstania obowiązku podatkowego,
- kwoty podatku,
- zastosowania procedur szczególnych, np. mechanizmu podzielonej płatności,
- terminu płatności.

Tak jak protokół odbioru zawiera najistotniejsze informacje o zrealizowanej transakcji, tak faktura powinna zawierać najistotniejsze informacje na temat dostawy towaru lub usługi, którą dokumentuje. Z tego punktu widzenia **faktura powinna być wystawiana zgodnie z zawartą umową**.

WAŻNE W razie sprzeczności umowy z fakturą pierwszeństwo mają zapisy umowy.

PRZYKŁAD 2

Najemca wynegocjował w umowie zawartej z jednostką termin płatności wynoszący 21 dni od dnia wystawienia faktury. Jednostka stosuje standardowo termin płatności wynoszący 14 dni od dnia wystawienia faktury. Pracownik jednostki zasugerował się standardowo stosowanym terminem płatności i wystawił fakturę z 14-dniowym terminem płatności.

Faktura jest niezgodna z treścią umowy i wolą stron. Nie ma możliwości naliczania odsetek od upływu terminu płatności wynikającego z faktury. Mimo tak wystawionej faktury obowiązujący termin płatności wynosi 21 dni od daty wystawienia faktury.

1.3. Kiedy faktura, a kiedy nota księgowa?

Fakturę wystawia się tylko wtedy, gdy mamy do czynienia z czynnością opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, wykonywaną przez podatnika VAT. Oznacza to, że faktura może być wystawiona tylko wtedy, gdy jednostka działa jako podatnik VAT i dokonuje odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług.