

Załącznik nr 2
do Zarządzenia Nr 0050.48.2016
z dnia 15 grudnia 2016 r.

INSTRUKCJA REALIZACJI ZOBOWIĄZANIAPODATKOWEGO

PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG

W Gminie Sadowie ORAZ W JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH Utworzonych
PRZEZ Gminę Sadowie

Zasady postępowania przyjęte w Gminie Sadowie przy rozliczaniu podatku od towarów i usług

Zasady ogólne

1. Gmina Sadowie, zwana dalej „Gminą”, uzyskała od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Opatowie potwierdzenie zarejestrowania jako czynnego podatnika VAT posługującego się numerem NIP 863-16-09-878
2. Właściwym urzędem skarbowym do rozliczania podatku od towarów i usług jest Urząd Skarbowy w Opatowie z siedzibą przy ul. Kilińskiego 9
3. Dla potrzeb stosowania niniejszej Procedury przez określenia:
 - jednostki organizacyjne – rozumie się jednostki budżetowe utworzone przez Gminę oraz Urząd Gminy .
4. Gmina składa we właściwym urzędzie skarbowym jedną zbiorczą deklarację dla podatku od towarów i usług wszystkich jednostek organizacyjnych.
5. Deklarację zbiorczą Gminy sporządza Gmina Sadowie
6. Deklaracja zbiorcza VAT-7 sporządzana jest w oparciu o deklaracje częściowe sporządzane odpowiednio przez osoby uprawnione do sporządzania deklaracji częściowych w jednostkach organizacyjnych.
7. Wpłaty podatku VAT dokonuje Gmina Sadowie jednym przelewem, na właściwy dla celów VAT rachunek bankowy urzędu skarbowego.
8. Zasady wystawiania faktur, faktur korygujących, faktur wewnętrznych, faktur „sprzedaż detaliczna” oraz zasady anulowania faktury i faktury korygującej, jak również zasady użytkowania kas fiskalnych zostały omówione w *Procedurze rozliczania podatku od towarów i usług w Gminie Sadowie (...).*”
9. Wystawienie faktury jako dokumentu potwierdzającego dokonanie dostawy towaru lub wykonania usługi powinno wynikać z umowy lub innego dokumentu zawartego w ramach prowadzonej działalności.
10. Do wystawiania faktur zobowiązani są:
 - a) Wyznaczeni pracownicy Urzędu Gminy Sadowie , tj.
 - Jezińska Marianna
 - Gardian Aneta
 - b) wyznaczeni przez Kierowników jednostek organizacyjnych , pracownicy w jednostkach organizacyjnych w ramach zakresu wykonywanych obowiązków.
11. Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach.

12. Wszystkie faktury, winny być wystawiane komputerowo. W przypadku braku możliwości wystawienia faktury komputerowo istnieje możliwość ręcznego wystawienia faktury.
13. Wystawiane przez jednostki budżetowe faktury powinny być numerowane chronologicznie, odrębnie dla każdego roku kalendarzowego w odniesieniu do każdej jednostki organizacyjnej według poniższego schematu: *numer faktury/symbol jednostki/miesiąc/rok* lub według innej numeracji, uzależnionej od rodzaju wykorzystywanego oprogramowania. Jednostki mogą rozszerzyć numerację faktury poprzez dodanie dowolnego ciągu znaków po w\w schemacie. Długość numeru nie może przekroczyć 50 znaków. Dopuszcza się wystawianie faktur wg. innego schematu jeśli jednostka dysponuje właściwym oprogramowaniem.
14. Pozostałe elementy oznaczania faktury, jednostki organizacyjne ustalają indywidualnie.
15. Odrębna numeracja, z zachowaniem wszystkich zasad wymienionych w pkt 7, winna być prowadzona dla faktur korygujących, faktur wewnętrznych i faktur – sprzedaż detaliczna.
16. Faktury należy wprowadzać do rejestru sprzedaży
17. Przy wystawianiu faktur dokumentujących sprzedaż należy wskazać dane:
Sprzedawca:
Gmina Sadowie
Miejscowość: Sadowie 86 27-580 Sadowie
NIP: 863-16-09-878
Wystawca np.:
Nazwa jednostki budżetowej, adres i nr rachunku bankowego jednostki budżetowej
18. Na fakturze nie jest wymagany podpis nabywcy – kontrahenta Gminy Sadowie
19. Nie istnieje również konieczność składania przez nabywcę oświadczenia o zgodzie na wystawianie faktury bez jego podpisu. Ze względu jednak na późniejszą konieczność sądowego dochodzenia ewentualnych roszczeń wskazane jest dla celów dowodowych posiadanie potwierdzenia odbioru faktury.
20. Prawidłowo wystawione i zatwierdzone faktury stanowią podstawę do ujęcia ich w częściowych rejestrach sprzedaży oraz w księgach rachunkowych.
21. W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania wyrobu lub

usługi według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług oraz ze względu na fakt, że podatnikiem jest Gmina jednostki organizacyjne występują pisemnie do Gminy z prośbą o wystąpienie do organu statystycznego celem ustalenia właściwego grupowania. W piśmie tym jednostki zobowiązane są do opisanego stanu faktycznego oraz załączenia dokumentacji danej sprawy (np. umowy).

22.W przypadku wątpliwości, co do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które mogą rodzić określone konsekwencje w sferze prawa podatkowego jednostki organizacyjne występują pisemnie do Gminy z prośbą o wystąpienie do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej. W piśmie tym jednostki zobowiązane są do opisanego stanu faktycznego oraz załączenia dokumentacji danej sprawy (np. umowy).

23.Faktury zakupu muszą być wystawione z następującymi danymi:

Nabywca:

Gmina Sadowie

Miejscowość Sadowie 86 27-580 Sadowie

NIP: 863-16-09-878

Odbiorca faktury:

Nazwa jednostki budżetowej i adres.

24.Faktury zakupu przekazywane są przez kontrahentów do referatów merytorycznych do właściwych osób w jednostkach organizacyjnych zgodnie z procedurami określonymi w danej jednostce. Faktury te powinny zawierać pieczęć potwierdzającą datę wpływu do Kancelarii Urzędu lub jednostki organizacyjnej.

25.Wszystkie faktury zakupu powinny być zatwierdzone zgodnie z zasadami określonymi dla danej jednostki organizacyjnej.

26.Podatek naliczony wynikający z prawidłowo wystawionych faktur, w przypadku istnienia związku dokonanych zakupów ze sprzedażą opodatkowaną, winien być ujęty w częściowych rejestrach zakupu.

27.Jednostki organizacyjne zobowiązane są do prowadzenia stosownych ewidencji dla potrzeb rozliczania podatku VAT.

28.Ewidencja sprzedaży i zakupu w podziale na miesiące prowadzana jest przez upoważnionego (w zakresie obowiązków) pracownika jednostki organizacyjnej w częściowej ewidencji sprzedaży i zakupów..

29.Ewidencje dla potrzeb podatku VAT powinny być tak prowadzone, aby umożliwiały prawidłowe sporządzenie deklaracji VAT-7, tj. z uwzględnieniem prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego.

30. W przypadku jednostek organizacyjnych częściowy rejestr sprzedaży i częściowy rejestr zakupu winny być podpisane przez osobę uprawnioną
31. Na podstawie częściowych rejestrów danej jednostki należy sporządzić częściową (częściową) deklarację VAT-7.
32. Główni księgowi oraz kierownicy jednostek organizacyjnych, na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1870) oraz w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.), przyjmują pisemnie odpowiedzialność za prawidłowe, rzetelne i terminowe:
- a) prowadzenie ewidencji (częściowych rejestrów jednostki) dla potrzeb podatku od towarów i usług,
 - b) sporządzenie częściowej deklaracji VAT-7 lub (korekty deklaracji) za dany okres rozliczeniowy,
 - c) przekazywanie środków finansowych na zapłatę podatku VAT.
33. Kierownik danej jednostki zobowiązany jest do wyznaczenia osób odpowiedzialnych za prowadzenie odpowiednich rejestrów i deklaracji VAT-7.
34. Osoby sporządzające częściowe rejestry i deklaracje VAT-7 są odpowiedzialne za ich prawidłowość.
35. Kierownicy jednostek zobowiązani są do wyznaczenia osób do kontaktu ze Skarbnikiem Gminy, które odpowiadać będą w jednostce za rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług.
36. Kierownik danej jednostki w terminie 14 dni od dnia wejścia w życie niniejszej Instrukcji zobowiązany jest dokonać zmian planu kont poprzez wprowadzenie konta 280 do rozliczeń.
37. Zobowiązuje się kierowników jednostek do ścisłego przestrzegania postanowień niniejszej procedury oraz uwzględnienia jej zapisów w polityce rachunkowości danej jednostki.
38. Pracownicy jednostek organizacyjnych, odpowiedzialni są za realizację zadań określonych niniejszą Instrukcją. Nieprzestrzeganie postanowień instrukcji stanowi naruszenie obowiązków służbowych.
39. Kierownicy jednostek zobowiązani są do uaktualnienia zakresów obowiązków pracowników w ciągu 14 dni od daty obowiązywania przedmiotowej Instrukcji (w przypadku zaistnienia takiej konieczności), przy zachowaniu zasady, że czynności kontrolne muszą być rozdzielone pomiędzy różne osoby. Kontrole nie mogą być przeprowadzane przez osobę odpowiedzialną za wykonanie kontrolowanej czynności.

40. W przypadku prowadzenia czynności przez organy podatkowe lub skarbowe (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, kontrola skarbowa) wobec Gminy, pracownik jednostki wyznaczony do kontaktu w sytuacji, gdy wystąpi potrzeba będzie wzywany przez Gminę w celu złożenia wyjaśnień i dodatkowych dokumentów.

Zasady szczególne

Zasady rozliczania jednostek organizacyjnych bezpośrednio przynależnych do Gminy Sadowie

1. Wyznaczony w zakresie obowiązków pracownik zobowiązany jest do sporządzenia częściowych rejestrów sprzedaży i zakupu oraz do sporządzenia częściowej deklaracji VAT-7 nie później niż na 12 dni roboczych przed ustawowym terminem złożenia deklaracji VAT-7 do urzędu skarbowego.
2. Jednostki nie posiadające w danym miesiącu sprzedaży opodatkowanej jak również zakupów od których podatek VAT podlegałby odliczeniu, zobowiązane są do sporządzenia zerowych częściowych rejestrów i częściowych deklaracji VAT-7.
3. Nie dokonuje się zaokrągleń kwot wykazywanych w częściowych deklaracjach VAT-7.
4. Podpisaną i podstemplowaną częściową deklarację VAT-7 należy przechowywać w dokumentacji jednostki zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).
5. W przypadku, gdy z częściowej deklaracji VAT-7 wynika kwota podatku należnego do zapłaty, jednostki przekazują cały podatek należny na rachunek Gminy Sadowie nr rachunku .- 51 8493 0004 0140 0100 0446 0003 do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu za który rozliczana jest deklaracja VAT-7.
6. W przypadku, gdy po przesłaniu częściowych rejestrów i częściowych deklaracji VAT-7 przed złożeniem zbiorczej deklaracji VAT-7 do urzędu skarbowego zostaną stwierdzone nieprawidłowości lub zaistnieje inna okoliczność skutkująca koniecznością dokonania korekty deklaracji VAT-7 za dany miesiąc, należy:
 - zgłosić tę okoliczność do Skarbnika - sporządzić niezbędne korekty częściowych ewidencji i częściowych deklaracji VAT-7,
 - przesłać korekty częściowych ewidencji i częściowych deklaracji VAT-7 do Gminy Sadowie
7. W przypadku złożenia częściowej korekty deklaracji VAT-7 z zobowiązaniem podatkowym do Urzędu Skarbowego należy dokonać zapłaty należności wraz z odsetkami.

8. Częstkowa deklaracja VAT-7 podpisana przez osobę upoważnioną do podpisywania deklaracji oraz paraflowana przez osobę upoważnioną do sporządzania częściowych deklaracji VAT-7. stanowi podstawę do przeniesienia danych do deklaracji zbiorczej VAT-7 Gminy Sadowie.

Szczegółowe zasady wystawiania, zatwierdzania i przekazywania faktur

Faktura sprzedaży

1. Wystawiając faktury jednostki organizacyjne zobowiązane są do przestrzegania przepisów ustawy o VAT.
2. Faktury wystawiane są przez upoważnionego pracownika jednostki organizacyjnej Gminy Sadowie w ramach zakresu obowiązków.
3. Faktury wystawiane są przez właściwe jednostki organizacyjne Gminy:
 - a. sprzedaży majątku Gminy, świadczenia usług najmu pomieszczeń i powierzchni, dzierżawy nieruchomości, usług reklamowych, usług wynikających z umów wzajemnych, a także innych czynności podlegających przepisom dotyczącym podatku VAT ,
 - b. odsprzedaży usług telekomunikacyjnych zgodnie z właściwymi procedurami,
 - c. sprzedaży środków trwałych (telefonów komórkowych używanych przez pracowników), których sprzedaż podlega ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej ,
 - d. sprzedaży środków trwałych oraz refakturowania usług telekomunikacyjnych, w zakresie rozprowadzania wody, gospodarki ściekami oraz dostawy energii elektrycznej, ciepłej i gazu ,

Faktura zakupu

1. Faktury zakupu przekazywane są przez kontrahentów do jednostek organizacyjnych Gminy
2. Faktury te powinny zawierać pieczęć potwierdzającą datę wpływu do kancelarii Urzędu Gminy lub kancelarii jednostki organizacyjnej
3. Wszystkie faktury przekazywane do Gminy winny być zatwierdzone zgodnie z zasadami określonymi w instrukcji kontroli finansowej i obiegu dokumentów finansowo-księgowych.
4. Podatek naliczony wynikający z prawidłowo wystawionych przez kontrahentów faktur, w przypadku istnienia związku dokonanych zakupów ze

sprzedażą opodatkowaną, winien być ujęty w częściowych rejestrach zakupu prowadzonych jednostkach organizacyjnych Urzędu Gminy.

Zasady prowadzenia częściowych rejestrów sprzedaży i zakupów oraz sporządzania częściowych deklaracji VAT-7 przez jednostki organizacyjne Gminy Sadowie

Zasady szczególne

1. Częstkowa ewidencja dotycząca sprzedaży i zakupu w podziale na miesiące prowadzona jest przez upoważnionego w zakresie obowiązków pracownika jednostki organizacyjnej, zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz aktami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie.
2. Na podstawie prawidłowo prowadzonej ewidencji sprzedaży i zakupu w aplikacji VAT upoważniony pracownik sporządza częściową deklarację podatkową VAT-7.
3. Częstkowa deklaracja VAT-7 podpisana jest przez kierownika jednostki organizacyjnej lub osobę upoważnioną do podpisywania deklaracji oraz parafowana przez osobę upoważnioną do sporządzania deklaracji. Deklaracja taka stanowi podstawę do przeniesienia danych do zbiorczej deklaracji VAT-7 Gminy

Zasady prowadzenia zbiorczych rejestrów sprzedaży i zakupu oraz sporządzania, zatwierdzania i przekazywania zbiorczej deklaracji VAT-7 do urzędu skarbowego.

Ewidencje sprzedaży i zakupu zbiorcze

W oparciu o częściowe rejestry sprzedaży i zakupu przekazywane odpowiednio przez jednostki organizacyjne oraz o częściowy rejestr Urzędu Gminy upoważniony pracownik Gminy Sadowie sporządza zbiorczy rejestr sprzedaży i zakupu Gminy .

Deklaracja VAT-7 zbiorcza

1. Na podstawie zbiorczych rejestrów sprzedaży i zakupów sporządzana jest zbiorcza deklaracja VAT-7.
2. Dane wykazane w zbiorczej deklaracji VAT-7 Gminy muszą wynikać z danych

ujętych w częściowych deklaracjach sporządzanych przez jednostki organizacyjne Gminy Sadowie.

3. Wyznaczone osoby są odpowiedzialne za matematyczne scalenie częściowych deklaracji VAT-7.

4. Zbiorną deklarację VAT-7 sporządza się w dwóch egzemplarzach, przy czym:

a) oryginał podpisany przez Wójta lub osobę upoważnioną przekazywany jest do właściwego Urzędu Skarbowego, za okresy miesięczne w terminie do 25-go dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu,

b) kopia podpisana przez Wójta lub osobę upoważnioną pozostaje w dokumentacji prowadzonej przez Urząd Gminy Sadowie.

Kwota podatku do zapłaty wynikająca ze zbiorczej deklaracji VAT-7 stanowi zobowiązanie podatkowe Gminy Sadowie w stosunku do urzędu skarbowego. Zapłaty kwoty wynikającej ze zbiorczej deklaracji VAT-7 dokonuje się jednym zbiorczym przelewem.

6. Dyspozycja przelewu podpisywana jest przez osoby sporządzające przelew oraz zatwierdzana zgodnie z instrukcją obiegu dokumentów.

7. Autoryzacji przelewu dokonują osoby wskazane w karcie wzoru podpisów złożonej w banku obsługującym Gminę Sadowie.

WÓJT
Marzena Urban-Zelazowska
mgr Marzena Urban-Zelazowska

Miesiąc: Rok:

Rok:

[illegible]

KATALOG SYMBOLI ZAKUPU TOWARÓW I USŁUG

L.P.	NAZWA	PRZYKŁADY ZAKUPÓW	SYMBOL
ZAKUP TOWARÓW			
1.	Artykuły biurowe	np. papier ksero, materiały piśmiennicze, druki, tusze, tonery, koperty, wykonanie pieczętek, kalendarze, pendrive, obrusy, torby dla potrzeb Biur, wizytówki, usługi grawerskie (np. tabliczki)	ZT 01
2.	Wypożyczenie	np. czajnik, ekspres do kawy, serwis do kawy, termos, wentylator, klimatyzator, kalkulator, lampka, rolety, firany, zasłony, wykładziny, lodówka, kuchenka mikrofalowa, odkurzacz, apteczka, akcesoria do apteczki, tabliczki przydrzwiowe, wymiana informacji na tablicach, togi, oprawa afiszy, naczynia jednorazowe, aparat fotograficzny, ekrany multimedialne, kosiarka	ZT 02
3.	Sprzęt teleinformatyczny	np. serwer, komputer, drukarka, kserokopiarka, fax, skaner, niszczarka, telefon, ładowarka, telewizor, radio, system monitoringu wizyjnego	ZT 04
4.	Środki czystości	artykuły sanitarne i materiały niezbędne do utrzymania czystości i porządku w budynkach i wokół budynków Urzędu i jednostek np. papier toaletowy, mydło, ręczniki, piasek i sól w okresie zimowym	ZT 16
5.	Wykup nieruchomości	do zasobu m.st. Warszawa	ZT 18
6.	Meble	meble biurowe oraz meble do innych pomieszczeń np. biurka, krzesła, fotele, regały, stoły, szafy, ławki; renowacja mebli	ZT 19
7.	Książki, publikacje, wydawnictwa	literatura fachowa (książki, publikacje) np. leksykon, poradnik, kodeks, komentarz do ustawy; prasa fachowa i specjalistyczna np. dzienniki ustaw, monitoring mediów (prasa, RTV)	ZT 20

8.	Materiały i sprzęt remontowo-konserwatorski	np. gwoździe, farba, artykuły hydrauliczne, żarówki, płytki ceramiczne, wykładzina, narzędzia (np. wiertarka, poziomica, młotek), betoniarka, taczka, drabina, szpachelki, metrówka, dorabianie kluczy	ZT 21
9.	Samochody osobowe, części samochodowe - (100% VAT)	zakup i leasing samochodów; paliwo; wyposażenie: np. wycieraczka, gaśnica, opony, części zamienne, zapach, oleje i płyny; bilety parkingowe - 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, <u>jeżeli podatnik prowadzi szczegółową ewidencję przebiegu pojazdu (świadcząca o wykorzystaniu samochodu wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej) i dokonał rejestracji na formularzu VAT-26</u>	ZT 22
10.	Samochody osobowe, części samochodowe - (50% VAT)	zakup i leasing samochodów; paliwo; wyposażenie: np. wycieraczka, gaśnica, opony, części zamienne, zapach, oleje i płyny; bilety parkingowe - 50% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu	ZT 23
11.	Samochody ciężarowe, części samochodowe - (100% VAT)	zakup i leasing samochodów; paliwo; wyposażenie: np. wycieraczka, gaśnica, opony, części zamienne, zapach, oleje i płyny; bilety parkingowe - 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, <u>jeżeli samochód spełnia definicję samochodu specjalnego/ciężarowego (po dokonaniu badania technicznego)</u>	ZT 24
12.	Samochody ciężarowe, części samochodowe - (50% VAT)	zakup i leasing samochodów; paliwo; wyposażenie: np. wycieraczka, gaśnica, opony, części zamienne, zapach, oleje i płyny; bilety parkingowe - 50% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, <u>jeżeli samochód nie spełnia definicji samochodu specjalnego/ciężarowego</u>	ZT 25
13.	Artykuły spożywcze - potrzeby własne	woda, kawa, herbata, mleko, cukier, soki, drobne ciasteczka, owoce	ZT 26
14.	Artykuły spożywcze - do odsprzedaży	art. spożywcze, dania gotowe, napoje - wykorzystywane do świadczenia usług komercyjnych	ZT 27
15.	Artykuły dla pracowników	np. okulary, odzież ochronna i robocza	ZT 28

16.	Utrzymanie basenu	zakup towarów związanych z utrzymaniem basenu	ZT 29
17.	Utrzymanie lodowisk	zakup towarów związanych z utrzymaniem lodowisk	ZT 30
18.	Produkty dla zwierząt	np. żywność, leki i inne wyroby medyczne	ZT 31
19.	Towary pozostałe dotyczące oświaty	np. artykuły spożywcze do przygotowania posiłków, zabawki dla dzieci, książki, pomoce dydaktyczne, nagrody za udział w konkursach, sprzęt sportowy, artykuły na zajęcia praktyczne w szkołach zawodowych	ZT 32
20.	Towary pozostałe dotyczące ośrodków sportu i rekreacji	np. sprzęt i akcesoria sportowe, nagrody, artykuły przeznaczone na poczęstunek dla uczestników zawodów, karty abonamentowe	ZT 33
21.	Zakup towarów pozostałych	towary nie dające przyporządkować się do powyższych symboli	ZT 34
22.	Odwrotne obciążenie – w przypadku sprzedaży na rzecz podatnika VAT (dotyczy telefonów komórkowych, przenośnych komputerów, wyrobów z metalu i stali, surowców wtórnych i odpadów)		ZT 35
23.	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)		ZT 36
ZAKUP USŁUG			
1.	Media	energia elektryczna i ciepła, gaz, woda miejska, wywóz nieczystości stałych i płynnych	ZU 01
2.	Usługi telekomunikacyjne i telewizyjne	np. opłata za telefon, internet, abonament RTV, domeny internetowe, dostęp do serwisu informacyjnego, dostęp do internetowego wydania gazet	ZU 02

3.	Najem, dzierżawa	czynsz najmu i czynsz dzierżawny, dzierżawa maszyny do pielęgnacji obuwia, systemu integrującego łączność radiową i wszelkie inne dzierżawy, najem terminali, przechowywanie samochodów, rowerów, motorowerów, dzierżawa pod parking dla samochodów służbowych, dzierżawa platformy e-learningowej itp.	ZU 03
4.	Usługi prawnicze, doradcze i notarialne	np. opinie prawne, potwierdzenia notarialne, usługi doradcze (np. podatkowe)	ZU 04
5.	Usługi kurierskie, pocztowe	np. usł. kurierskie, znaczki pocztowe	ZU 05
6.	Usługi ogłoszeniowe	dotyczy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, naboru kandydatów na wolne stanowiska, najmu lub dzierżawy, organizacji imprez, skład i druk np. „Kurier Wolski” - odliczamy tylko w przypadku wystąpienia sprzedaży np. zamieszczenia ogłoszenia	ZU 06
7.	Usługi tłumaczenia, certyfikaty	np. certyfikowany podpis elektroniczny, tłumaczenia przysięgłe dokumentów urzędowych	ZU 07
8.	Usługi sprzątania	sprzątanie, pranie ręczników, ścierek, montaż mat antypoślizgowych, serwis mat wejściowych, dezynfekcja pomieszczeń, paliwo do zmiatarki i kosiarki itp. - dotyczy budynków Urzędu i jednostek oraz terenu przyległego	ZU 08
9.	Usługi ochrony	np. monitoring, ochrona mienia i budynków, konwoje pieniężne, instalacja kontroli dostępu	ZU 09
10.	Usługi ogrodnicze	dotyczy budynków Urzędu i jednostek oraz terenu przyległego np. grabienie liści, koszenie trawy, wycinka drzew; w tym zakup towarów ogrodniczych (np. kwiaty, ziemia, sadzonki ogrodowe, kwiaty na potrzeby gabinetu (wystrój), kompozycje okolicznościowe: bożonarodzeniowa, wielkanocna)	ZU 10

11.	Usługi serwisowe	np. serwis sprzętu komputerowego, biurowego, kuchennego, telekomunikacyjnego, klimatyzacji, administrowanie infrastrukturą IT, fiskalizacja kasy, klimatyzacja serwerowni, utrzymanie elektronicznej poczty firmowej, naprawa kasy pancерnej, inwentaryzacja majątku, usługi informatyczne, usługi kominowe	ZU 11
12.	Usługi transportowe	np. autokar dla pracowników, przejazdy taksówkami pracowników, przeprowadzki Biur Urzędu i jednostek, przewóz mebli i wyposażenia	ZU 12
13.	Konserwacja urządzeń	np. dźwigowych, sieci kanalizacji sanitarnej i deszczowej, wentylacji, klimakonwektorów, systemu włamania i napadu, systemu węzłów cieplnych	ZU 13
14.	Konserwacja przeciwpożarowa	np. przeglądy urządzeń przeciwpożarowych i gaśnic, usługi BHP	ZU 14
15.	Budowa, remonty i naprawy bieżące	dotyczy budynków Urzędu i jednostek oraz terenu przyległego, np. nadzór inwestorski, opłata za przyłącze prądowe, przegląd przewodów kominowych, usł. remontowe, instalacja sterownika drzwi	ZU 16
16.	Iluminacja świetlna	dotyczy budynków Urzędu i jednostek i terenów przyległych - dekoracja świeteczna	ZU 17
17.	Koszty pracownicze	szkolenia, badania okresowe, pranie ubrań roboczych	ZU 19
18.	Wycena nieruchomości	operaty szacunkowe - dotyczy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych i prawa wieczystego użytkowania gruntu ustanowionego po 1 maja 2004 r.	ZU 20
19.	Opracowania planu zagospodarowania przestrzennego		ZU 21
20.	Opracowania geodezyjno-kartograficzne	mapy, operaty geodezyjne, szkice polowego zasobu geodezyjnego, ramy do map	ZU 22
21.	Studium uwarunkowań urbanistycznych		ZU 23
		Oprawa techniczna, nagłośnienie, oświetlenie, ochrona – imprezy, mecze	

22.	Imprezy masowe	odliczamy tylko w przypadku wystąpienia sprzedaży np. odpłatne bilety wstępu, najem powierzchni użytkowych	ZU 24
23.	Druk i oprawa budżetu	drukowanie, oprawa, badanie sprawozdania finansowego	ZU 25
24.	Administrowanie	koszty administrowania (np. budynkami siedzib miasta)	ZU 27
25.	Utrzymanie basenu	zakup usług związanych z utrzymaniem basenu	ZU 29
26.	Projekty unijne	wszelkie poniesione zakupy dotowane częściowo lub w całości ze środków UE związane z działalnością opodatkowaną	ZU 30
27.	Utrzymanie lodowisk	zakup usług związanych z utrzymaniem lodowisk	ZU 31
28.	Recykling	mebli biurowych, dokumentacji, tonerów, archiwizacja dokumentów, utylizacja zużytych urządzeń	ZU 32
29.	Usługi cateringowe	wszystkie wydatki mające związek z działalnością opodatkowaną np. spotkanie świąteczne pracowników	ZU 33
30.	Utrzymanie budynków komunalnych	wszelkie koszty utrzymania budynków komunalnych (sprzątanie, środki czystości, wyposażenie mieszkań), remonty i naprawy bieżące - jeżeli zgodnie z umową czynsz i media rozliczane są oddzielnie	ZU 34
31.	Usługi ksero	np. kserowanie, skanowanie, nagrywanie dokumentów	ZU 35
32.	Transmisja i teletransmisja	dotyczy transmisji internetowych z obrad sesji Rady Miasta, obsługa techniczna sesji Rady Miasta	ZU 36
33.	Serwis samochodów osobowych - (50% VAT)	myjnia, przeglądy, usl. motoryzacyjne - 50% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu	ZU 37
34.	Serwis samochodów ciężarowych - (100% VAT)	myjnia, przeglądy, usl. motoryzacyjne - 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, jeżeli samochód spełnia definicję samochodu specjalnego/ciężarowego (po dokonaniu badania technicznego)	ZU 38

35.	Serwis samochodów ciężarowych - (50% VAT)	myjnia, przeglądy, usł. motoryzacyjne - 50% podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, jeżeli samochód nie spełnia definicji samochodu specjalnego/ciężarowego	ZU 39
36.	Karty miejskie i bilety jednorazowe	dotyczy przejazdów służbowych pracowników, bilety komunikacji miejskiej, PKP, lotnicze, promowe	ZU 40
37.	Programy komputerowe i licencje (nie dotyczy programów do obsługi mieszkańców)	o wartości jednostkowej do kwoty 15.000 zł netto: np. finansowo-księgowe, do obsługi ZUS (Płatnik), kadrowe, magazynowe, przepływ danych między lokalizacjami jednostek organizacyjnych, certyfikat kwalifikowany (podpis elektroniczny), PESEL-NET, dostęp do portalu finansowo-księgowego, aktualizacja oprogramowania	ZU 41
38.	Programy komputerowe i licencje (nie dotyczy programów do obsługi mieszkańców)	o wartości jednostkowej powyżej 15.000 zł netto: np. finansowo-księgowe, do obsługi ZUS (Płatnik), kadrowe, magazynowe, przepływ danych między lokalizacjami jednostek organizacyjnych, certyfikat kwalifikowany (podpis elektroniczny), PESEL-NET, dostęp do portalu finansowo-księgowego, aktualizacja oprogramowania	ZU 42
39.	Usługi poligraficzne i reklamowe	np. drukowanie plakatów, ulotek, banerów	ZU 43
40.	Ekspertyzy, analizy, opinie	np. budowlane, dendrologiczne, systemu oświaty, analiza wody basenowej	ZU 44
41.	Pozostałe usługi dotyczące ogrodu zoologicznego	np. weterynaryjne, utylizacja zwłok zwierząt i odpadów weterynaryjnych, koszty odpraw celnych	ZU 45
42.	Pozostałe usługi dotyczące oświaty	np. przewóz dzieci, zajęcia dzieci na basenie, zakup usług żywieniowych (catering) dla dzieci, zajęcia sportowe, zajęcia na basenie	ZU 46
43.	Pozostałe usługi dotyczące ośrodków sportu i rekreacji	np. cateringowe na imprezy i zawody sportowe, związane z kontrolą zarządcą i BHP, utylizacja odpadów medycznych, usł. fotograficzne i videorelacja, organizacja imprez i zawodów sportowych	ZU 47
44.	Zakup usług pozostałych	np. opłaty Zaiks,	ZU 48

45.	Import usług - opodatkowanych		ZU 49
46.	Import usług - zwolnionych z VAT		ZU 50

WÓJT

mgr Marzena Urban-Żelazowska

WÓJT GMINY SADOWIE
27-580 Sadowie

OPIS CZYNNOŚCI PODLEGAJĄCYCH VAT, ZWOLNIONYCH Z VAT ORAZ NIEPODLEGAJĄCYCH VAT W GMINIE ORAZ W JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH UTWORZONYCH PRZEZ GMINĘ.

1. Czynności opodatkowane w podatku VAT.

Art.1 ust.1 ustawy VAT stanowi ogólnie, iż ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Takie stwierdzenie powoduje, że regulacje ustawy mogą mieć zastosowanie jedynie do czynności, którymi interesuje się ustawa VAT a które to czynności zostały enumeratywnie wymienione w zamkniętym katalogu art. 5 ustawy VAT. Zgodnie z tymże, opodatkowaniu VAT podlega: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów (po nowelizacji ustawy – na terytorium kraju), wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

a. Dostawa towarów

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju (ustawa poprzednio regulująca materię opodatkowania podatkiem VAT stanowiła o sprzedaży). Dostawa towarów dla potrzeb podatku VAT definiowana jest w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. W związku z tym przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) wydanie 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;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka

spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu
oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;

6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;

7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Ustawodawca wprowadza fikcję prawną poprzez stworzenie grupy czynności, których dokonanie jest uważane za dostawę towarów. Są to tzw. czynności zrównane z dostawą i choć nie mają one cech klasycznej dostawy towarów, uważane są za dostawę ze wszelkimi tego konsekwencjami na gruncie ustawy o VAT. Należy mieć na uwadze, że przy okazji definiowania pojęcia „dostawa towarów” na potrzeby podatku VAT nie można posługiwać się znaczeniem tego wyrażenia używanym w obrocie cywilnoprawnym. W myśl art. 605 kc poprzez umowę dostawy dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczania częściami, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i zapłacenia ceny. W związku z powyższym należy dodać, że podstawą dostawy towarów jest sam towar. Za dostawę towarów nie będzie się bowiem uważało dostawy usług.

b. Odpłatność dostawy

Opodatkowaniu co do zasady podlega dostawa towarów, która ma charakter odpłatny. Dlatego w przypadku, gdy np. instytucje kultury czy podmioty działające w zakresie oświaty lub sportu wykonują swoje czynności statutowe polegające na dostawie towarów bez pobierania opłat (np. orkiestra dostarcza wydane przez siebie płyty z nagraniami dla mieszkańców danej miejscowości, szkoła wydaje książki dla niezamożnych rodzin, klub sportowy rozdaje koszulki zawodnikom) – dostawa taka nie podlega opodatkowaniu VAT. Natomiast jeśli wskazane powyżej podmioty dostarczają towar za opłatą, dostawa ta w rozumieniu przepisów ustawy VAT może podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby można było mówić o dostawie towarów, musi być spełniony warunek, zgodnie z którym osoba otrzymująca towar ma prawo do postępowania z nim jak właściciel. Dlatego, przykładowo, dostawa towarów nie ma miejsca, gdy klub sportowy wydaje za kaucją (wypożycza) np. sprzęt sportowy osobom prywatnym. Ten towar bowiem wróci do wypożyczającego, a poza tym osoba, która wypożyczyła taki sprzęt, nie ma możliwości (przynajmniej na gruncie prawa cywilnego) dysponowania nim jak właściciel. Nie jest to więc dostawa towarów, choć niewątpliwie mamy tu do czynienia ze świadczeniem usług.

c. Dostawy nieodpłatne w obecnym stanie prawnym

Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu do 31 marca 2013 r. przez dostawę towarów rozumiano również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników,

- członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;
- 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Czasami pojawia się pogląd, że o opodatkowaniu nieodpłatnego przekazania towarów decyduje tylko i wyłącznie to, czy podatnik przekazujący towary miał prawo do odliczenia podatku VAT przy ich nabyciu lub wytworzeniu (i wtedy jest opodatkowanie), czy też takiego prawa nie miał (i wtedy opodatkowania nie ma). Takiej interpretacji zdecydowanie sprzeciwiały się sądy administracyjne. Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z 4 marca 2009 r. (III SA/Wa 3156/2008, Lex Polonica nr 2015793) wskazał, że: **„W świetle art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o VAT z 2004 r. nie jest odpłatną dostawą towarów przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa, na cele wiążące się z tym przedsiębiorstwem, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów. Odmienna interpretacja byłaby sprzeczna z założeniem racjonalnego ustawodawcy”.**

d. Świadczenie usług na gruncie VAT

W myśl art. 8 ustawy o VAT przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Świadczenie usług – obok odpłatnej dostawy towarów – jest podstawową czynnością objętą opodatkowaniem podatkiem VAT. Obejmuje wszystkie transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej (co do zasady odpłatne), które nie są uważane za dostawę towarów. Ustawodawca stwierdza, że przez usługę rozumie się każde świadczenie na rzecz danego podmiotu, przy czym obejmuje to sytuacje, w których występuje zarówno pewne działanie (np. prowadzenie odpłatnych zajęć sportowych, sprzedaż książek przez bibliotekę czy płatne korepetycje w szkole), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). To samo dotyczy świadczeń – mogą się na nie składać zachowania związane z działaniem, jak i zaniechaniem. Aby można było mówić o świadczeniu usług, niezbędny jest podmiot, do którego są one skierowane, czyli ich odbiorca. Nie można bowiem mówić o świadczeniu w przypadku, gdy usługę wykonuje dany podmiot sam dla siebie. Przykładowo, klub sportowy, wydając biuletyn, zamieszcza w nim reklamy przyszłych wydarzeń sportowych, które organizuje.

Od usługi zamieszczanych w czasopiśmie reklam, co do zasady, pobierana jest opłata. Natomiast w momencie, kiedy klub będący wydawcą takiego katalogu zamieszcza tam swoje ogłoszenie, nie świadczy samemu sobie usług, w związku z czym taka czynność nie będzie podlegała opodatkowaniu.

Podobnie jak w przypadku dostawy towarów ustawodawca wprowadza pewną dodatkową grupę działań, które niekoniecznie – biorąc pod uwagę definicję świadczenia usług – byłyby wprost uznane za usługi. Zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT świadczeniem usługi jest przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Za wartości niematerialne i prawne uznawane są przede wszystkim prawa tzw. własności intelektualnej, do których zalicza się prawa autorskie, prawa pokrewne i prawa własności przemysłowej.

e. Nieodpłatne świadczenie usług

W myśl art. 3 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu ustawy VAT od 1 kwietnia 2013 r. nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszeń, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług.

Zgodnie ze wskazanym przepisem przyjmuje się pewną fikcję prawną na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT. Faktycznie nieodpłatne świadczenie usług uważa się za świadczenie dokonywane odpłatnie (co powoduje obowiązek opodatkowania go podatkiem od towarów i usług), jeżeli jest ono: dokonywane na rzecz określonego kręgu podmiotów, wykonywane bez związku z prowadzoną działalnością, i dodatkowo podatnikowi przysługiwało uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi – faktycznie nieodpłatnymi – usługami.

W związku z tym w przypadku spełnienia **wszystkich powyższych przesłanek łącznie** istnieje niebezpieczeństwo uznania danego nieodpłatnego świadczenia za czynność wykonywaną odpłatnie. I odwrotnie – jeżeli podatnik nie spełni choćby jednego ze wskazanych elementów, nie ma zagrożenia uznania świadczenia dokonywanego nieodpłatnie jako odpłatnego. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Warszawie z 13 lipca 2007 r. (III SA/Wa 3537/06):

„Zgodnie (...) z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, aby świadczenia te podlegały opodatkowaniu, muszą zostać łącznie spełnione [podkreśl. autora] określone w tym przepisie trzy warunki:

1) świadczenia muszą być wykonane na potrzeby osobiste (i jedynie takie) podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków

spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,

2) usługi te nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa,

3) podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części”.

W praktyce z nieodpłatnymi świadczeniami usług mamy do czynienia na poziomie samorządu terytorialnego. Należy pamiętać, że nieodpłatne świadczenia są co do zasady czynnościami definiowanymi w kodeksie cywilnym, choćby nawet umowy użyczenia. Zatem przy określaniu czy dana czynność, dane świadczenie usług nawet nieodpłatne nie jest czasami opodatkowane VATem nie wolno zapominać, że jest to czynność cywilnoprawna. To z kolei oznacza, że podmiot z tytułu tak wyświadczonej (czy też tak świadczonej) usługi może zostać zobligowany do rozliczenia VAT należnego.

f. Wywłaszczenie a podatek VAT

Wywłaszczenie jest instytucją wyjątkową ze względu na zagwarantowane i chronione przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej prawo własności. Dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Również procedura wywłaszczenia uregulowana w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.) – dalej u.g.n., jest procedurą wyjątkową, dokonywaną w szczególnych przypadkach i ma na względzie daleko idącą ochronę praw właściciela.

Wywłaszczenie nieruchomości polega na pozbawieniu albo ograniczeniu, w drodze decyzji, prawa własności, prawa użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego na nieruchomości. Wywłaszczenie może być dokonane, gdy cele publiczne nie mogą być zrealizowane w inny sposób niż przez pozbawienie albo ograniczenie praw do nieruchomości, a prawa te nie mogą być nabyte w drodze umowy. Organem właściwym w sprawach wywłaszczenia jest w większości przypadków starosta, wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej. Wywłaszczenie dokonywane jest wyłącznie na cele publiczne, którym może być np. budowa drogi publicznej (krajowej, wojewódzkiej, powiatowej, gminnej). Nieruchomość może być wywłaszczona tylko na rzecz Skarbu Państwa albo na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Wywłaszczenie nieruchomości następuje w drodze decyzji w postępowaniu administracyjnym, a organem właściwym do wywłaszczenia jest starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej.

Opodatkowaniu VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przeniesienie własności gruntu z nakazu organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie stanowi dostawę towaru podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Nie oznacza to, że automatycznie dotychczasowy właściciel musi naliczyć VAT z tytułu przeniesienia własności gruntu na rzecz

Skarbu Państwa. Sposób rozliczenia VAT zależy od statusu właściciela gruntu.

Osoby zobowiązane do rozliczenia VAT z tytułu przeniesienia własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa muszą najpierw ustalić stawkę VAT. Od tego, jakiego rodzaju jest nieruchomość, jakie ma przeznaczenie, zależy stawka podatku, którą należy zastosować w stosunku do transakcji dostawy tej nieruchomości. Możliwe są bowiem w takim przypadku trzy stawki: zwolnienie z VAT – będzie mogło być zastosowane, gdy dostawa następuje po pierwszym zasiedleniu, a między pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres dwóch lat lub dłuższy. Przez pierwsze zasiedlenie rozumieć należy 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. Zwolnienie przysługuje również wtedy, gdy w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów. Jeśli podatnik ponosił wydatki na ulepszenie, od których miał prawo do odliczenia VAT i wynosiły one 30% lub więcej wartości początkowej, to dostawa tych budynków, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, gdy w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 7 lipca 2009 r., ITPP2/443-272a/09/AK, gdzie czytamy:

„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że część wywłaszczonych gruntów zajęta była pod piesze ciągi komunikacyjne (chodniki). Grunty te były przynależne do nieruchomości stanowiących zasoby mieszkaniowe Spółdzielni i pełniły funkcję infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Wnioskodawca wskazał, iż pierwsze zasiedlenie tychże zasobów mieszkaniowych nastąpiło przed dniem obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług. Spółdzielni nie przysługiwało zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów (zasobów mieszkaniowych i towarzyszącej jej infrastruktury). W stosunku do budowli (chodników), którymi zabudowane są grunty podlegające wywłaszczeniu nie były ponoszone wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowiące co najmniej 30% wartości początkowej tych obiektów. Mając na uwadze przedstawiony opis stanu faktycznego oraz treść wskazanych przepisów prawa, stwierdzić należy, iż niezależnie od tego, czy dostawa przedmiotowych budowli została dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia, w rozumieniu art. 2 pkt 14 u.p.t.u., transakcja korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u., Wnioskodawcy nie przysługiwało bowiem w stosunku do

tych obiektów prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jak również nie ponosił On wydatków na ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiących co najmniej 30% ich wartości początkowej (...)" . stawka 8% – gdy nie może być zastosowane zwolnienie, a są to obiekty budownictwa mieszkaniowego PKOB 11 i ex. 12.64 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, stawka 23% – w pozostałych przypadkach.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 19 grudnia 2008 r., ITPP1/443-881/08/JJ, gdzie czytamy: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że w wyniku decyzji wojewody o ustaleniu lokalizacji drogi krajowej dla inwestycji polegającej na rozbudowie ulicy działka niezabudowana będąca w użytkowaniu wieczystym spółki, z mocy prawa przejdzie na własność Skarbu Państwa. Odbędzie się zatem z mocy prawa przeniesienie własności działki (towaru) w zamian za odszkodowanie. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie podlega samo odszkodowanie, lecz stanowiące dostawę towarów przeniesienie własności nieruchomości gruntowej w zamian za wynagrodzenie przyjmujące formę odszkodowania. Reasumując stwierdzić należy, iż rozwiązanie prawa wieczystego użytkowania gruntu z nakazu władzy publicznej (czy też z mocy prawa) w zamian za odszkodowanie dokonane przez podatnika podatku od towarów i usług, stanowi odpłatną dostawę towarów i ze względu na przedmiot podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych stawką podstawową, tj. 23% (art. 41 ust. 1 u.p.t.u.)(...)”

Należy pamiętać, że w przypadku dostawy zabudowanej działki taka sama stawka VAT jest stosowana do budynku lub budowli i działki (art. 29 ust. 5 u.p.t.u.). Grunty zabudowane podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla budynku lub budowli posadowionych na nich. Inaczej wygląda sytuacja, gdy przedmiotem wyłączenia jest działka niezabudowana. Wtedy o stawce VAT decyduje jej przeznaczenie. Ze zwolnienia korzysta dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Mimo, że na studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego przy określaniu stawki VAT powoływały się niektóre sądy administracyjne np. WSA w Bydgoszczy w wyroku z 6 maja 2009 r. (sygn. akt I SA/Bd 157/09), w przeważającej części inne sądy uznawały, że nie jest ono źródłem prawa miejscowego. Dostrzegł to ustawodawca, nowelizując ustawę z dnia 1 kwietnia 2013 r. wprowadził do art. 2 ustawy VAT definicję terenu budowlanego, wskazując, że jest nim teren określony w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego teren przeznaczony pod zabudowę a jeśli nie ma miejscowego planu- to teren przeznaczony pod zabudowę z wynikającej decyzji o warunkach zabudowy-jeśli została wydana. Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie jest aktem prawa miejscowego. Oznacza to, że po nowelizacji ustawy od kwietnia 2013 r. wszelkie przeznaczenia gruntów będą określone w MPZP lub decyzją o warunkach zabudowy (jeśli została wydana), jeśli nie została wydana- to przeznaczenie gruntu będziemy dookreślać za pomocą ewidencji gruntów.

Istotą i celem odszkodowań jest rekompensata za szkodę, a nie płatność za świadczenie. W takim przypadku nie mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną, czyli ze świadczeniem wzajemnym za wynagrodzeniem. Otrzymanie odszkodowania nie wiąże się bowiem z żadnym świadczeniem ze strony podatnika. Jeśli np. zapłata określonej kwoty pieniężnej wynikać będzie z konieczności wynagrodzenia straty wynikłej z wcześniejszego rozwiązania umowy, czy niedotrzymania terminu rozwiązania umowy, to z kolei mamy do czynienia z odszkodowaniem, które nie podlega VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21.06.2011 r. (I FSK 1702/10) stwierdził, iż odszkodowanie z tytułu przymusowego przeniesienia prawa własności, czyli kwota należna, o której mowa w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, zawiera już w sobie należny podatek, *„bo jest to całość świadczenia od nabywcy”*.

Oznacza to wypłacona kwota odszkodowania jest kwotą brutto i obejmuje należny podatek VAT. Przy czym NSA uznał za nieuzasadnione stanowisko Sądu I instancji, że w sprawie ustaleń co do wysokości odszkodowania brakuje podstaw prawnych do uzyskania przez wywłaszczonych podatników VAT kwoty odszkodowania wraz z podatkiem VAT i że w tym zakresie istnieje luka prawna, która powinna zostać wypełniona stosownymi regulacjami. Jakkolwiek – zdaniem NSA – klarowna regulacja prawna w tym zakresie byłaby ze wszelkich miar pożądana, to na gruncie obecnie obowiązujących przepisów *„można zrealizować uzyskanie odszkodowania w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej, uwzględniającej podatek od towarów i usług należny z tytułu takiej dostawy”*.

Przy czym – w opinii NSA – co się tyczy obowiązku rozliczenia VAT od otrzymanych odszkodowań wywłaszczeniowych, to dopiero począwszy od 1 stycznia 2010 r. w trzech kolejnych rozporządzeniach w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (z dnia 24 grudnia 2009 r. – Dz. U. Nr 224, poz. 1799; z dnia 22 grudnia 2010 r. – Dz. U. Nr 246, poz. 1649; z 4 kwietnia 2011 r. – Dz. U. Nr 73, poz. 392) w § 3 ust. 3 Minister Finansów wskazał, że w przypadku przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, obowiązek podatkowy powstaje **z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty**.

Niewłaściwe jest zatem – zdaniem NSA – stanowisko o powstaniu obowiązku podatkowego w chwili, w której nie jest jeszcze znana podstawa opodatkowania (kwota odszkodowania). Moment wskazany w powołanych przepisach rozporządzeń zapewnia najpełniejsze zrealizowanie zasady neutralności podatku od towarów i usług. Zatem w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego **zasadne jest kierowanie się treścią wskazanych przepisów o momencie rozliczenia VAT również w odniesieniu do okresu sprzed 1 stycznia 2010 r.**

NSA wskazał także, że choć powołane normy rozporządzeń nie odwołują się bezpośrednio do przeniesienia z mocy prawa, prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, brak jest podstaw do różnicowania pod względem momentu powstania obowiązku podatkowego obu przypadków, które reguluje art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Na marginesie przytoczmy opinię ETS, który wyjaśnił, dlaczego przymusowe przeniesienie prawa własności w zamian za odszkodowanie w ogóle zostało objęte VAT.

Mianowicie w wyroku z 15 maja 1990 r. TS w sprawie C-4/89 stwierdził, iż:

Opodatkowanie podatkiem VAT w przypadku przymusowego przeniesienia prawa własności w zamian za odszkodowanie ustanowione zostało w celu zapobieżenia ewentualnym dążeniom organów publicznych do nadużywania konstrukcji wyłączenia ze względu na możliwość osiągnięcia korzyści podatkowych. Brak opodatkowania ich podatkiem VAT byłby konkurencją dla dostawy towarów w postaci np. ich sprzedaży lub zamiany, które są bezspornie przedmiotem opodatkowania.

Do końca 2009 roku ustawa o VAT obowiązek zapłaty tego podatku od otrzymanego odszkodowania wiązała z momentem przeniesienia prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie, nie zaś z momentem wypłaty tego odszkodowania.

Zatem to nie data uprawomocnienia się decyzji o wysokości odszkodowania czy też data otrzymania tego odszkodowania była datą powstania obowiązku podatkowego VAT wyznaczającego datę rozliczenia tego podatku w deklaracji VAT-7. Była nią natomiast data ustalenia lokalizacji inwestycji publicznej dokonana w ostatecznej decyzji o ustaleniu tej lokalizacji.

Jednak od 1 stycznia 2010 roku wprowadzony został **szczególny obowiązek podatkowy od przekazania nieruchomości w zamian za odszkodowanie** w § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799 ze zm.).

Taki sam przepis obowiązuje od 2011 roku na podstawie kolejnych rozporządzeń Ministra Finansów, a mianowicie:

1. z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 246, poz. 1649 ze zm.) oraz
2. z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 ze zm.).

Zgodnie z tym przepisem (identycznym w swojej treści we wszystkich trzech ww. rozporządzeniach):

W przypadku przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Obecnie obowiązek podatkowy od otrzymanych odszkodowań nie powstaje w momencie ich otrzymania lecz na koniec okresu rozliczeniowego, w którym otrzymano odszkodowanie.

2. Czynności zwolnione w podatku VAT i ich skutek w zakresie podatku naliczonego

Zgodnie z art. 86 ust.1 ustawy VAT w sytuacji gdy podatnik nabywane towary bądź usługi wykorzystuje

do czynności opodatkowanych służy mu prawo do odliczenia podatku VAT należnego. Powyższe regulacje pozostają w zgodzie z przepisami Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Zatem podstawowym kryterium dopuszczalności rozliczenia podatku VAT naliczonego jest wykonywanie czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

A contrario świadczenie usług przez podatnika zwolnionych od opodatkowania takiego uprawnienia nie daje. Podmiot nabywający zatem towar lub usługę z podatkiem VAT jeśli nabywa ten towar lub tą usługę dla swoich czynności zwolnionych nie ma prawa do odliczenia podatku VAT. Powyższe oznacza, że wszędzie tam gdzie jednostki samorządu terytorialnego – lub ich jednostki organizacyjne – wykonują, świadczą usługi zwolnione z VAT, w tym zakresie nie służy im prawo do odliczenia podatku VAT.

Najszerszy zakres czynności zwolnionych został wykazany w załączniku nr 4 do ustawy VAT, który z dniem 1 stycznia 2011 r. został wskutek nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług -nowelą z 29 października 2010 r. (Dz.U z 2010 r., Nr 226 poz. 1476) – uchylony. Począwszy od dnia 1 stycznia 2011 r. wszelkie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT zostały zawarte wyłącznie w art. 43 ustawy VAT oraz w § 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Po nowelizacji ustawy VAT począwszy od 1 stycznia 2011 r. zwolnieniu z VAT podlegają między innymi:

1. usługi zakwaterowania w bursach, internatach świadczone na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty, w domach studenckich świadczone na rzecz studentów i doktorantów uczelni prowadzących te domy studenckie,
2. świadczone na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez podmioty inne niż wymienione w literach poprzednich pod warunkiem, że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów.

Do końca 2010 r. usługi zakwaterowania w bursach i internatach korzystały ze zwolnienia bez względu na to, kto korzystał z ich usług. Po nowelizacji ustawy już z dniem 1 stycznia 2011 r. przestały korzystać ze zwolnienia usługi zakwaterowania świadczone na rzecz nazwijmy to „obcych” uczniów, wychowanków, studentów i doktorantów, chyba, że jednostka prowadząca bursę, internat, na zasadach wzajemności uznawania świadczeń ma zawartą umowę z inną jednostką świadczącą usługi w tym samym zakresie. W przypadku braku takiej umowy, usługa ta będzie opodatkowana stawką podstawową tj. 23%., chyba, że będziemy mieli do czynienia z usługami krótkotrwałego zakwaterowania -8% VAT. Nadal usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe, usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:

- 1) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej,

rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej

2) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:

- domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
- placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
- placówki specjalistycznego poradnictwa 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,
- specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie;

– będą korzystały ze zwolnienia z VAT.

Zauważyć należy, iż również poczynwszy z dniem 1 stycznia 2011 r. zwolnieniu z podatku VAT podlegają usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione powyżej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną.

Ustawodawca również objął zwolnieniem usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, wykonywane: w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty, przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

Ponadto, zgodnie ze znowelizowanym art. 43 ust.1 pkt. 25 zostały zwolnione usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych a także (pkt. 26) usługi świadczone przez:

1. jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
2. uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym

– oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

a. Usługi nauczania, usługi edukacyjne w VAT

Ponadto zgodnie z nowym art. 43 ust.1 pkt. 27 i 28 ustawy VAT, zwolnieniu z VAT podlegają usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli a także usługi nauczania języków obcych oraz –co jest nowością w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2010 r. – dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związaną, inne niż wymienione w pkt. 26, pkt. 27 i pkt. 29 art. 43 ust.1 ustawy VAT. Powyższe oznacza, że poczynwszy od 1 stycznia 2011 r. nauczanie języków obcych świadczone przez nauczycieli, szkoły języków obcych a także przez inne osoby niekoniecznie z wykształceniem filologicznym korzystają ze zwolnienia z VAT. Również objęta została zwolnieniem

dostawa towarów ściśle związana z świadczeniem usług nauczania, np. książki, słowniki, w tym także jeśli podatnik udowodni bezpośredni związek dostawy towaru z usługą nauczania np. odtwarzaczy Mp3 i itp. jako bezpośrednio związane z procesem nauczania (odstuchiwanie np. scenek sytuacyjnych). Ustawodawca również z dniem 1 stycznia 2011 r. objął zwolnieniem usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt. 26 art. 43 ust.1 ustawy VAT (a więc świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty) i uczelnie, jednostki PAN (...). Prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty-wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub finansowane w całości ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Po nowelizacji ustawy, również w dalszym ciągu usługi w zakresie edukacji będą korzystały ze zwolnienia z opodatkowania VAT, przy czym zwolnienie z opodatkowania z VAT czynności edukacji jest przykładem czynności wykonywanych w interesie publicznym. Przyjmuje się, że usługi takie są realizowane w celu zabezpieczenia dostępności i powszechności świadczeń edukacyjnych, a zwolnienie z opodatkowania ma pozwolić na utrzymanie cen na jak najniższym poziomie. Takie stanowisko zaprezentował m.in. ETS w wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie **Komisja v. Niemcy, C-287/00, pkt. 47**. Przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. przewidują bezpośrednie zwolnienie dla usług edukacyjnych w dwóch regulacjach. Zgodnie z art. 132 ust.1 lit. i Dyrektywy państwa członkowskie zwalniają kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez państwo członkowskie.

Zatem pierwsze ze wskazanych zwolnień odnosi się do usług:

kształcenia dzieci, kształcenia młodzieży, kształcenia powszechnego,
kształcenia wyższego, kształcenia zawodowego, przekwalifikowania.

Jednak warunkiem jego zastosowania jest świadczenie powyższych usług przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne podmioty, których cele zostały uznane za podobne przez państwa członkowskie. Oznacza to, że wskazane zwolnienie odnosi się głównie do usług świadczonych przez organizacje o szczególnym statusie, np. szkoły, uczelnie itp. Mimo, że przepisy Dyrektywy 112 nie zawierają definicji „kształcenia”, należy podkreślić, że wymienione w przepisie usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zostały dla potrzeb zwolnienia zdefiniowane w Rozporządzeniu Rady 1777/2005 z 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 14 rozporządzenia usługi te należy rozumieć jako nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, tak samo jak nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia

zawodowego bądź przekwalifikowania nie ma żadnego znaczenia.

Drugi z przywołanych przepisów, tj. art. 132 ust.1 lit. j Dyrektywy Rady 2006/112/WE zwalnia z podatku VAT usługi obejmujące kształcenie powszechne i wyższe świadczone przez nauczycieli. Zatem w tym przypadku węższy pozostaje zakres zwolnienia (nie obejmuje kształcenia dzieci, młodzieży, kształcenia zawodowego i przekwalifikowania). Równocześnie zwolnienie to nie odnosi się do dostaw towarów i świadczenia usług ściśle związanych z usługą podstawową. Co istotne, regulacja ta odnosi się wyłącznie do usług świadczonych przez osoby fizyczne (prywatnych nauczycieli).

Na gruncie stosowania art. 43 ust.1 pkt. 26 do 29 lit a-c ustawy o podatku od towarów i usług narodziło dużo kontrowersji. Nie mniej jednak, należy stanowczo zaprotestować takim rodzajom wykładni, dokonywanych przez niektórych specjalistów z zakresu podatku VAT jakoby większość usług szkoleniowych była po 1 stycznia 2011 r. zwolniona z VAT. Taki sposób przyjętej wykładni pozostaje w oczywistej opozycji do brzmienia art. 132 Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Należy pamiętać także, że zwolnienie w podatku VAT pewnej kategorii usług czy dostawy towarów jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, a co za tym idzie – musi być realizowane i interpretowane wąsko a nie rozszerzająco. Na poziomie Dyrektywy Rady 2006/112/WE obowiązujące zwolnienie tego rodzaju usług przewiduje zwolnienie dla usług realizowanych przez podmioty publiczne lub inne podmioty uznane za działające w takim charakterze, których usługi służą celom publicznym. Oznacza to, że podmiot prywatny, nie może zostać uznany za podmiot „publiczny” w rozumieniu Dyrektywy Rady i świadczyć usługi szkoleniowe zwolnione z VAT, chyba, że spełnił wymogi stawiane przez ustawę VAT a mianowicie uzyskał stosowną akredytację np. kuratora oświaty, certyfikację ministra infrastruktury. Podstawową bowiem cechą odróżniającą podmioty publiczne od prywatnych jest brak nacechowania tych pierwszych na osiągnięcie zysku. Przede wszystkim celem podmiotów publicznych nie jest zysk lecz zaspokojenie szeroko pojmowanego interesu społecznego, interesu obywateli danej gminy, danego powiatu, czy województwa. Stąd też w przypadku świadczenia usług związanych np. z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych przez bezrobotnych, aktywizacją bezrobotnych i współpraca w tym zakresie z PUP-ami można przyjąć, że realizuje je podmiot publiczny, gdyż z całą pewnością nie czyni tego w celach komercyjnych. Z kolei podmiot prywatny, które świadczy tego rodzaju usługi i który jest nastawiony na zysk nie może korzystać ze zwolnień dookreślonych w art. 43 ust.1 pkt. 26 ale może doszukiwać się próby zwolnienia swoich usług w pkt. 29 ust.1 art. 43 ustawy VAT, po spełnieniu warunków tak wymienionych.

b. Usługi i towary ściśle związane z usługami edukacyjnymi po nowelizacji ustawy

Przy takim sformułowaniu zapisów ustawy VAT najważniejszego znaczenia nabiera definicja i określenie zakresu przedmiotowego stwierdzenia „ ściśle”. Zagadnienie to doczekało się doprecyzowania w dwóch wyrokach ETS. W sprawie *ETS C-287/00 z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Komisja v. Niemcy*, ETS rozstrzygnął czy usługą ściśle związaną z usługami edukacyjnymi jest odpłatne prowadzenie przez państwowe

uniwersytety projektów badawczych. Orzekając, Trybunał wskazał, że zwolnienie z VAT usług bezpośrednio związanych z kształceniem wyższym ma na celu zapewnienie, by dostęp do wykształcenia nie był ograniczany przez rosnące koszty tego rodzaju edukacji, które to koszty powstawałyby w przypadku opodatkowania tych usług. ETS uznał jednak równocześnie, że opodatkowanie usługi prowadzenia badań przez uniwersytety nie przyczyni się do wzrostu kosztów wyższego wykształcenia. Trybunał wskazał ponadto, że prowadzenie projektów badawczych może stanowić pomoc w nauczaniu na uniwersytetach, nie jest jednak niezbędne dla osiągnięcia celów tego nauczania. W konsekwencji prowadzenie badań przez uniwersytety nie może być uznane za czynność bezpośrednio związaną z edukacją i w związku z tym nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT.

W innym orzeczeniu (*Horizon College C- 434/05 z dnia 14 czerwca 2007 r. Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland*), Trybunał uznał, że po pierwsze: zarówno główna działalność edukacyjna, jak i dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związane z tą działalnością muszą być wykonywane przez jeden z podmiotów, który jest uprawniony do zastosowania zwolnienia z VAT (odpowiedni podmiot prawa publicznego lub inna instytucja działająca w dziedzinie kształcenia). Po drugie, świadczenie usług lub dostawa towarów ściśle związanych z czynnościami głównymi mogą korzystać ze zwolnienia tylko, jeśli są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Po trzecie, świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia, jeśli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT.

c. Usługi związane z kulturą po nowelizacji ustawy

Począwszy od 1 stycznia 2011. podlegają usługi kulturalne świadczone przez:

1. podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną,
2. indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Ustawodawca zwolnił ponadto usługi związane z realizacją zadań radiofonii i telewizji świadczone przez jednostki publicznej radiofonii i telewizji, z wyłączeniem: usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach, usług w zakresie produkcji filmów reklamowych i promocyjnych, usług reklamowych i promocyjnych, działalności agencji informacyjnych.

Zwolnienia, o których mowa m.in. w ust.1 pkt. 33 lit a (a więc usług kulturalnych świadczonych przez podmioty prawa publicznego) nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli nie są one niezbędne do wykonywania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust.1 pkt. 33 lit. a lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia. Ponadto należy podkreślić, że zwolnienia dla usług kulturalnych świadczonych przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty określone **w ust.1 pkt. 33 lit. a** stosuje się pod warunkiem, że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tych przepisach, nie osiągają w sposób systematyczny zysków z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

Zwolnienie, o którym mowa w ust.1 pkt. 33 nie ma zastosowania do:

1. usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach;
2. wstępu:
 - na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
 - do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
 - do parków rekreacyjnych, na plaże i do innych miejsc o charakterze kulturalnym
3. wstępu oraz wypożyczania wydawnictw w zakresie usług świadczonych przez biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą,
4. usług związanych z produkcją filmów i nagrań na wszelkich nośnikach;
5. działalności agencji informacyjnych,
6. usług wydawniczych
7. usług radia i telewizji, z zastrzeżeniem ust.1 pkt. 34
8. usług ochrony praw

Zatem, w przypadku świadczenia przez jednostki samorządu terytorialnego lub przez ich jednostki organizacyjne usług enumeratywnie wymienionych powyżej, usługi te będą korzystały z obligatoryjnego zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. Powyższe oznacza zatem, że w przypadku nabycia towarów bądź usług związanych ze świadczeniem tychże usług jednostce (podatnikowi) nie będzie służyło prawo do odliczenia podatku VAT.

Podkreślenia wymaga fakt, iż ograniczenia enumeratywnie wymienione powyżej będą miały także zastosowanie do produktów (towarów) nabywanych np. przez jednostki samorządu terytorialnego (lub ich jednostki organizacyjne) także wtedy, gdy nabywany towar (bądź usługa) będą wchodziły w skład świadczenia głównego zwolnionego z opodatkowania podatkiem VAT. Kwestia niepodzielności świadczenia była przedmiotem również rozważań Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który w orzeczeniu w sprawie C-572/07 z 11.09.2009 r. RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad

Labem wskazał, że chociaż usługi sprzątania części wspólnych budynku towarzyszą korzystaniu z najętego dobra, to nie muszą być objęte zakresem pojęcia najmu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej. W konsekwencji, w przypadku gdy najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku mogą być wzajemnie rozdzielone, w szczególności w sytuacji gdy właściciel nieruchomości fakturuje świadczenie usług sprzątania na rzecz lokatorów odrębnie od czynszu, wspomniany najem oraz wspomniana usługa sprzątania powinny być uznane – na potrzeby stosowania art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy – za czynności samodzielne, wzajemnie od siebie odrębne, w wyniku czego usługi te nie są objęte zakresem powyższego przepisu. Jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. wyrok w sprawie Part Service).

Trzeba pamiętać także, że obowiązek prowsólnotowej wykładni występuje zarówno, gdy norma jest bezpośrednio skuteczna, jak i w sytuacji, gdy takiej cechy nie ma. Zapewniono w ten sposób efektywność obu rodzajom norm (*orzeczenia w sprawach: 157/86 Murphy v. An Bord Telecom Eireann oraz 200/91 Colorool Pension Trustees v. Russell and others*). Przedmiotem wykładni w świetle celu i treści dyrektywy jest więc przepis krajowy niezależnie od tego, czy został przyjęty w celu implementowania dyrektywy, czy też nie. We wspomnianych przepisach dyrektywy wskazano, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku niektóre rodzaje działalności w interesie publicznym, wśród nich z zakresu: edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkolenia zawodowego lub zmiany kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych. Europejski Trybunał Sprawiedliwości wypowiadając się w kwestiach zwolnień z VAT przewidzianych w art. 13 VI Dyrektywy, wielokrotnie wskazywał, że zwolnienia te powinny być interpretowane ściśle, jako że stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, według której VAT jest pobierany od wszystkich usług świadczonych odpłatnie przez podatnika.

Należy podkreślić, że w rozporządzeniu z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w §13 ust.1 pkt.12 wyraźnie wskazał, że „**zwalnia się od podatku VAT czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych**”. Powyższe oznacza, że wszelkie czynności, które są realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego a zatem przez gminy, powiaty, województwa korzystają ze zwolnienia jeśli czynności te są realizowane w związku z wykonywaniem zadań publicznych, które na przywoływane jednostki zostały nałożone w drodze odrębnych regulacji prawnych i jednostki te świadcząc te czynności

ponoszą same odpowiedzialność. Powyższe oznacza, iż w takim zakresie czynności te będą uznane za zwolnione a tym samym nie dają prawa do odliczeń podatku VAT.

Zakres zwolnień określony dotychczasowym rozporządzeniem z 4 kwietnia 2011 r. odnosi się do usług realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego a zatem nie przez ich jednostki organizacyjne na rzecz gmin, powiatów czy też województw. Określenie „przez” oznacza ponadto, że świadczącym usługi mają być te podmioty a nie podmioty świadczące usługi „na rzecz” jednostek samorządu terytorialnego. W praktyce ma to znaczenie w sytuacji określania zakresu opodatkowania VAT czynności realizowanych np. przez samorządowy zakład budżetowy na rzecz gminy.

Wyrokiem z 18 października 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pomiędzy gminą a jej zakładem budżetowym nie dochodzi do świadczenia usług opodatkowanych VAT a świadczenia zakładu na rzecz macierzystej gminy korzystają ze zwolnienia z VAT ale uwaga: wyłącznie w zakresie działalności komunalnej (sygn akt I FSK 1369/ 10).

Wykonywane przez gminę czynności zwolnione wynikają zarówno z zadań, dla których gmina została powołana jak i z zadań jej powierzonych (np. prowadzenie ewidencji działalności gospodarczej). Niezależnie od powyższego, czynności te mogą być związane z wydaniem decyzji administracyjnej, jak i z podpisaniem umowy cywilnoprawnej (np. opieka przedszkolna). Czynnościami zwolnionymi będą przede wszystkim te, dla których podstawę do zwolnienia stanowi art. 43 ust. 1 ustawy VAT. W art. 43 ustawy, znajdujemy również potencjalne dalsze czynności gminy zwolnione z VAT jak:

- 1) dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę (uwaga na definicję terenu budowlanego od 1 kwietnia 2013 r.),
- 2) dostawa obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, które już były zamieszkane.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że zwolnienie wynikające z załącznika nr 4 poz. 6 (usługi w zakresie administracji publicznej) obowiązującego *nota bene* załącznika do końca grudnia 2010 r. nie dotyczyło czynności wykonywanych przez gminy. Najszerszą podstawę zwolnienia dla czynności wykonywanych przez gminy stanowił do dnia 31 grudnia 2010 r. §12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Dotyczy on czynności związanych z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, zarówno przepisami wyznaczającymi gminie zadania własne, jak i przepisami ustaw, które pozwalają do niej przekazać tzw. zadania zlecone. Nie należy także zapominać o zwolnieniu dotyczącym dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze, a także zbycie prawa użytkowania wieczystego tych gruntów. Zwolnienie to nadal zostało podtrzymane w §13 ust.1 pkt.4 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy VAT co oznacza, że począwszy od 1 stycznia 2013 r. dzierżawa tych terenów nadal będzie korzystała ze zwolnienia z VAT.

d. Dodatkowe usługi świadczone przez instytucje kultury w związku ze świadczeniem usług głównych

kultury.

Analizując dokonane zmiany w polskim systemie podatku od towarów i usług, zwłaszcza w zakresie świadczenia usług kultury przez instytucje publiczne, należy przypomnieć, że ustawodawca zwolnił usługi kulturalne świadczone przez:

- a) podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną,
- b) indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Pierwsze spostrzeżenie jakie należy poczynić z przytoczoną regulacją prawną art. 43 ust.1 pkt. 33 ustawy jest to, że ustawodawca zwolnił usługi główne kulturalne świadczone przez enumeratywnie wymienione podmioty i dostawę towarów ściśle z usługami związaną.

1. Zasady ogólne rozliczania czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT

Ustawodawca w art. 5 ust.1 ustawy VAT oraz w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy wskazał na katalog czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT. Tymczasem oprócz tych dwóch grup zasadniczo różnych istnieje również trzecia grupa czynności. Tą grupą są czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT. Do tej kategorii czynności będą zaliczane takie (i są takie zaliczane), te którymi ustawa VAT się interesuje. Zatem pozostają one poza katalogiem czynności opodatkowanych jak i czynności zwolnionych. W praktyce prawidłowe sklasyfikowanie przez podmiot rodzaju usług (lub dostaw towarów) ma istotne znaczenie gdyż w zależności od tego z jakiego rodzaju czynnościami mamy do czynienia różne będą metody rozliczenia podatku VAT naliczonego (chodzi o strukturę podatku naliczonego).

W uchwale z dnia 24 października 2011 roku o sygnaturze I FPS 9/10 Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się odnośnie wpływu na obliczanie współczynnika, służącego do odliczania podatku naliczonego, czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Sentencja orzeczenia oznacza w praktyce, że podatnicy wykonujący jednocześnie czynności podlegające opodatkowaniu VAT i czynności nie podlegające temu podatkowi, mają prawo do odliczenia całości podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług służących jednocześnie obu tym typom czynności. Warto zaznaczyć, że całkowite prawo do odliczenia nie ma zastosowania do zakupów związanych zarówno ze sprzedażą opodatkowaną VAT jak i sprzedażą zwolnioną od podatku oraz do zakupów związanych wyłącznie ze sprzedażą niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a także do zakupów, w przypadku których możliwe jest wyodrębnienie kwot podatku związanych ze sprzedażą podlegającą i nie podlegającą VAT.

Ważne: Uchwała NSA potwierdza stanowisko prezentowane już wcześniej przez niektóre sądy administracyjne – na przykład wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku o sygnaturze I SA/Bk 18/11 z 8 marca 2011 r.

Odnosząc się z kolei do kwestii stosowania klucza inwestycyjnego (transakcyjnego) NSA zauważył, że przepisy wspólnotowe dotyczące VAT nie zawierają regulacji dotyczącej metody podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru. W związku z tym, możliwość wprowadzenia stosownych regulacji w tym zakresie jest kwestią leżąca w zakresie swobodnego uznania państw członkowskich. Zważywszy, że w ustawie o VAT brak jest obecnie unormowania określania proporcji, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika (opodatkowanej i zwolnionej), jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego (niepodlegającej opodatkowaniu), brak jest

równocześnie podstaw do realizacji przez podatników prawa do odliczenia w oparciu o forsowaną przez organy podatkowe koncepcję klucza inwestycyjnego (transakcyjnego).

1. Najem, dzierżawa

W praktyce znaczną część czynności opodatkowanych podatkiem VAT w przypadku gmin, powiatów i województw stanowią czynności związane z najmem lokali na cele użytkowe. Należy podkreślić, iż zawieranie tego rodzaju umów jest domeną prawa cywilnego, co z kolei oznacza, że co do zasady przy wynajmie na cele użytkowe, powstaje obowiązek rozliczenia podatku VAT w wysokości 22% lub po nowelizacji ustawy 23%. Wyjątek w tym zakresie stanowią usługi wynajmu nieruchomości na cele mieszkalne, które korzystają ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. Na gruncie regulacji kodeksu cywilnego, przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz (art. 659 k.c.). W praktyce najczęściej przedmiotem umowy najmu są lokale mieszkalne lub użytkowe ale najem może także dotyczyć również innych rzeczy. Przedmiotem najmu mogą więc być rzeczy ruchome, jak również nieruchomości, a także części rzeczy, jako całości lub nawet jej części składowe. Wyłączone z najmu są natomiast rzeczy podlegające zużyciu podczas ich używania, np. żywność, opał, pieniądze, a także prawa. Z kolei z umową dzierżawy mamy do czynienia wówczas, gdy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz lub prawo do używania i pobierania pożytków na czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu czynsz, który może być ustalony w pieniądzu lub ułamkowej części pożytków, do których pobierania uprawniony jest dzierżawca (art. 693 k.c.). W praktyce, w większości przypadków umowy dzierżawy mają zastosowanie do składników majątku służących do produkcji, np. maszyny, urządzenia.

W praktyce treść umów cywilnoprawnych najmu czy też dzierżawy kreowana jest w dwojaki sposób. Po pierwsze w kwocie należnego czynszu skalkulowane są również dodatkowe elementy (koszty) takie jak energia, woda i inne. W takim przypadku nawet skalkulowanie wartości przypadającego podatku od nieruchomości będzie stanowiło część należnego świadczenia należnego stronie udostępniającej lokal. Bez znaczenia w omawianym przykładzie jest to, że podatek od nieruchomości stanowi de facto świadczenie publicznoprawne i jako takie nie może podlegać opodatkowaniu dodatkowym podatkiem jakim jest podatek od towarów i usług. Przy takim wariancie umowy, w skład kwoty czynszu najmu (czynszu dzierżawnego) wchodzić jako jej elementy składowe dodatkowe, uboczne, poboczne, koszty. Niezależnie od tego, w takiej sytuacji np. dostawa mediów (8% czy 23%) i tak przyjmie podatkowo jeśli chodzi o zastosowanie stawki VAT, stawkę właściwą dla świadczenia głównego. Będzie to zatem albo zwolnienie z VAT (przy najmie nieruchomości na cele mieszkalne) lub też opodatkowane 23% (przy najmie na cele

użytkowe). Decydującym kryterium w przedmiocie zastosowania właściwej stawki podatku VAT dla umów najmu czy też dzierżawy jest nie samo sklasyfikowanie lokalu w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych lecz jego rzeczywiste wykorzystywanie. Jeśli lokator prowadzi działalność gospodarczą niekoniecznie musi to oznaczać trwałą zmianę przeznaczenia lokalu lecz oznacza to, że w przypadku umów najmu/dzierżawy udostępniający lokal w części wykorzystywania go na cele inne niż mieszkalne winien stosować rozliczenia podatkowe jak dla umów najmu/dzierżawy na cele inne niż mieszkalne. Tym samym winien takie transakcje dokumentować w tej części fakturą VAT z wykazaniem podatkiem VAT należnym 23%.

W piśmie Ministerstwa Finansów z 17.05.1994 r., nr Mwm-2124/94, wskazano, że „jeśli to wynajmujący lokal użytkowy obciąża najemcę obok czynszu kwotą stanowiącą równowartość podatku od nieruchomości, którego podatnikiem jest wynajmujący, kwota ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, gdyż stanowi część kwoty należnej z tytułu usługi najmu”. Stanowisko Ministra Finansów zyskało również aprobatę orzecznictwa sądowoadministracyjnego. Tytułem przykładu można tutaj wskazać chociażby na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17.04.1998 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Gd 346/96 w którym skład orzekający potwierdził poprawność rozwiązania zaproponowanego przez Ministra Finansów w przytoczonym powyżej piśmie. Również praktyka organów podatkowych nie pozostawia żadnej wątpliwości, iż w tych przypadkach kwota należnego podatku od nieruchomości winna zostać również opodatkowana jako część należnego świadczenia stosownym podatkiem od towarów i usług (tak: Naczelnik Urzędu Skarbowego w Płocku, w pismo nr UPO-443/VAT/243/04/EN z dnia 05.10.2004 r.) „podatek od nieruchomości nie stanowi towaru ani odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i jako taki nie może być przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT. Jednakże podatek ten, powstały niezależnie od usługobiorcy (najemcy), powinien stanowić jeden z elementów rachunku kosztów stanowiących podstawę ustalenia wysokości czynszu opodatkowanego podatkiem VAT. Zgodnie bowiem z przepisem art. 29 ust.1 ustawy VAT podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy”. Zatem nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że sama wartość podatku od nieruchomości jeśli jest on ponoszony przez najemcę w związku z trwającym stosunkiem najmu, stanowi element obrotu i w takim zakresie podatek tenże winien zostać obłożony podatkiem od towarów i usług.

Począwszy już od 1 kwietnia 2011 r. za sprawą nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, do ustawy VAT dodano nowy art. 8 ust 2a, który sankcjonuje prawnie dotychczasową praktykę podatników, organów podatkowych jak i przyzwolenie sądów administracyjnych. Zgodnie z dodanym art. 8 ust 2a, w katalogu usług podlegających opodatkowaniu mieszczą się również przypadki, **gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że każdy z nich wykonał usługę**. Już przed datą 1 kwietnia 2011 r. można było w pośredni sposób mówić o usankcjonowaniu refakturowania, może nie wprost ale jednak, dzięki między innymi art. 30 ust.3 ustawy

VAT, który wskazywał na sposób wyliczenia wartości podstawy opodatkowania. Zmiana do art. 8 i dodanie ust 2a, z całą pewnością wzmocniła pozycję refakturowania w katalogu czynności zainteresowania realnym podatkiem VAT. Co ważne, nawet podstawa opodatkowania-nota bene zmieniona od 1 stycznia 2014 r. (nie od 1 stycznia 2013 r.) obejmuje całość należnego świadczenia od nabywcy a także od podmiotów trzecich w związku ze zrealizowaną transakcją. Oznacza to, że jednocześnie w kwietniu 2011 r. nowelizując ustawodawca (świadomie) lub nieświadomie wprowadzając nowe zapisy do art. 8 ust 2a i całkiem niejako z innych powodów nadał nowe brzmienie art. 29 ustawy czemu dał mocny wyraz „zadomowieniu się” refakturowania w polskim porządku prawnym.

W wyroku z dnia 31 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 740/10, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę: za energię cieplną, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu na podstawie art. 29 ust. 1 u.p.t.u., chyba że z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) na podstawie art. 30 ust. 3 u.p.t.u. są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu. W sytuacji, gdy podstawa opodatkowania usługi najmu obejmuje powyższe opłaty, obowiązek podatkowy (wystawienia faktury) z tego tytułu powstaje na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 4 u.p.t.u. tzn. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty czynszu, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze. Nie wyklucza to jednak możliwości korygowania czynszowych rozliczeń okresowych w zależności od terminu płatności poszczególnych opłat eksploatacyjnych towarzyszących usłudze najmu. Obowiązek podatkowy (wystawiania faktury) z tytułu opłat eksploatacyjnych towarzyszących usłudze najmu, rozliczanych odrębnie od czynszu najmu powstaje na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 1 u.p.t.u., tzn. z upływem terminu płatności określonego w umowie najmu właściwej dla rozliczeń z ich tytułu.”

2. Bezumowne korzystanie z lokalu i zakres opodatkowania VAT

Zgodnie z art. 659 § 1 kodeksu cywilnego przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz. Przez czas trwania najmu na najemcy spoczywa obowiązek używania rzeczy najętej w sposób określony w umowie lub – jeśli umowa nie określa sposobu używania – w sposób odpowiadający właściwościom i przeznaczeniu rzeczy.

Odnosnie charakteru czynszu otrzymywanego po czasie, na który została zawarta umowa, stwierdzić należy, że w takim przypadku przyjmuje on postać odszkodowania. Takie wnioski wynikają z analizy przepisu art. 18 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów... (DzU z 2005 r. nr 31, poz. 266 ze zm.), zgodnie z którym „osoby zajmujące lokal mieszkalny bez tytułu prawnego są obowiązane do

dnia opróżnienia lokalu co miesiąc uiszczać odszkodowanie odpowiadające wysokości czynszu, jaki właściciel mógłby otrzymać z tytułu najmu lokalu". W przypadku lokali użytkowych czy nieruchomości właścicielowi (tu: Powiatowi) przysługuje roszczenie o odszkodowanie za bezumowne korzystanie z jego rzeczy, na podstawie odpowiednich przepisów (głównie art. 224, 225 i 674) kodeksu cywilnego (kc). W sytuacji rozwiązania umowy najmu lub dzierżawy ustaje łączący strony stosunek najmu, co powoduje, że po stronie najemcy powstaje obowiązek oddania przedmiotu najmu. Do chwili jego wydania mamy do czynienia po stronie byłego najemcy z tzw. bezumownym korzystaniem z rzeczy. W tym momencie zapłata określonej kwoty pieniężnej wiąże się z prawem żądania naprawienia wynikłej dla właściciela szkody z tytułu bezprawnego używania rzeczy.

Izba Skarbowa we Wrocławiu w decyzji z dnia 26 czerwca 2005 r. nr PP I 443/582/05/AK stwierdziła, że: **„odszkodowanie, o którym mowa powyżej, nie jest ani dostawą towarów, ani też świadczeniem usług, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT”**. W uzasadnieniu decyzji Izba podkreśliła również różnicę między bezumownym korzystaniem z rzeczy a tzw. milczącym przedłużeniem umowy najmu (czyli trwającego nadal stosunku najmu bez umowy, ale w zasadzie za zgodą wynajmującego). W myśl art. 674 kc, jeżeli po upływie terminu oznaczonego w umowie albo w wypowiedzeniu najemca używa nadal rzeczy za zgodą wynajmującego, uznaje się w razie wątpliwości, że najem został przedłużony na czas nieoznaczony. W przypadku milczącego przedłużenia umowy najmu – zdaniem Izby Skarbowej we Wrocławiu – „mamy do czynienia ze świadczeniem usługi podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT (...)”. Analogiczną opinię w przedmiocie bezumownego korzystania z lokalu wyraził Urząd Skarbowy Łódź – Polesie w postanowieniu z dnia 20 kwietnia 2005 r., nr US III/443/vat/33/34/05EL.

Odmienne stanowisko zaprezentowała natomiast Izba Skarbowa w Kielcach w swojej decyzji z dnia 11 maja 2005 r., nr PP1-443-3/05, uznając, iż „świadczenie usług w zakresie wynajmu lokali, które zostało dokonane bez umowy zawartej z najemcą lub niezgodnie z warunkami określonymi w umowie, za które pobiera się odszkodowanie, stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT”. Odszkodowanie to – zdaniem Izby – stanowi odpłatność za świadczoną usługę najmu. Uzasadniając decyzję, Izba podkreśliła przede wszystkim, że opodatkowanie danych czynności ma miejsce niezależnie od tego, czy zostały one wykonane z zachowaniem warunków i form określonych przepisami prawa. Stanowisko kieleckiej Izby potwierdził Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie postanowieniem z dnia 15 czerwca 2005 r., nr 1471/NUR1/443-146/05/GW.

3. Zamiana gruntu w związku z inwestycją prowadzoną przez Gminę/Powiat

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, a także wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa. Odpłatność oznacza zaś wykonanie czynności za

wynagrodzeniem. Wynagrodzenie natomiast to zapłata za pracę, należność, odszkodowanie bądź nagroda. Nie należy jednak utożsamiać zapłaty wyłącznie ze świadczeniem pieniężnym. Wynagrodzeniem może być również świadczenie o charakterze rzeczowym. Zamianę towarów należy zatem uznać za odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia z konkretną korzyścią należną za dokonane świadczenie.

Transakcja zostanie uznana za dokonaną odpłatnie, gdy: pomiędzy dostawcą i nabywcą uczestniczącym w danej transakcji istnieje relacja o charakterze związku prawnego, fakt dokonania dostawy i otrzymania przez dostawcę wynagrodzenia są w ścisłym i bezpośrednim związku, otrzymane wynagrodzenie da się ekonomicznie określić i wyrazić w formie pieniężnej.

W przypadku umów zamiany – gdy należność określona jest w naturze – do ustalenia podstawy opodatkowania należy przyjąć, zgodnie z art. 29 ust. 3 ustawy, wartość wzajemnego świadczenia obliczoną na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Należy podkreślić, że przepis ten znajduje zastosowanie pod warunkiem, że cena (w formie niepieniężnej) została określona przez strony transakcji. Podstawę opodatkowania transakcji zamiany określonej w naturze ustala się zatem na podstawie cen zbytu. Jest to wartość rynkowa, jaką nabywca musiałby zapłacić osobie trzeciej, gdyby dokonywał zakupu takiego towaru w podobnych okolicznościach gospodarczych. Na potwierdzenie powyższego warto przytoczyć odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 1 lutego 2006 r. na interpelację poselską nr 517 w sprawie opodatkowania podatkiem VAT wymiany gruntów zgodnie z ustawą o gospodarce nieruchomościami. Stwierdzono w niej m.in.: „Jak wynika z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, pojęcie wynagrodzenia powinno być interpretowane bardzo szeroko. Trybunał w wydawanych wyrokach podkreśla, że podmioty mogą realizować wynagrodzenie także w innej formie niż pieniężna, tj. rzeczowej (towar lub usługa otrzymana jako zapłata), mieszanej (cena uiszczana w postaci częściowej zapłaty pieniężnej i częściowej zapłaty w naturze) – por. orzeczenia w sprawie C-230/87, C-33/93, C-172/96, C-380/99.

W oparciu o powyższe regulacje należy stwierdzić, że zawarcie umowy zamiany gruntów (art. 603 i 604 ustawy – Kodeks cywilny) powinno być w świetle powołanej ustawy o podatku od towarów i usług oraz powołanego orzecznictwa ETS uznane za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu. (...) Przy zamianie nieruchomości cena będzie więc kształtowana przede wszystkim przez warunki rynkowe (a nie wysokość obowiązujących stawek podatku VAT) bez względu na to, czyją własnością (gminy, powiatu, Skarbu Państwa czy osoby fizycznej) jest nieruchomość.”

W praktyce Powiat dokonuje zamiany nieruchomości pomiędzy Powiatem-reprezentowanym przez Starostę Powiatowego oraz pomiędzy Skarbem Państwa-reprezentowanym przez ten sam Zarząd Powiatu-Starostę. Wartość zamienianych towarów winna być dookreślona w akcie notarialnym o wartości brutto, bez wskazywania na to czy jest to zamiana objęta podatkiem VAT czy też korzysta ze zwolnienia z VAT, na

mocy art. 43 ustawy VAT. W takiej sytuacji i tak na koniec zamiany pojawią się stosowne faktury VAT wystawione przez Powiat –jedna za grunty podlegające zamianie stanowiące własność Powiatu, druga faktura VAT za grunty będące przedmiotem zamiany, których właścicielem dotychczasowym był Skarb Państwa.

4. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych przez Gminę/ Powiat

Zasadą ogólną przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług jest to, iż podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub od podmiotu trzeciego w związku z realizowaną czynnością. Kwotę należną zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania **nie wyodrębnia się wartości gruntu.**

Powyższa regulacja nie ma zastosowania do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. W przypadku więc oddania gruntu w użytkowanie wieczyste z dokonywaną równocześnie dostawą budynków bądź budowli (ich części) posadowionych na tym gruncie, podstawa opodatkowania musi być ustalona odrębnie dla gruntu i odrębnie dla budynków, budowli lub ich części.

W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt. 10, (a więc ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lub przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, lub ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych) jako kwotę należną, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Do wniesienia wkładu w formie innej niż pieniężna przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

Do podstawy opodatkowania, o której mowa powyżej, wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy – zgodnie z postanowieniami statutu.

5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych przez Gminę/Powiat

Dostawa towarów jest jedną z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dostawa towarów może mieć za przedmiot wyłącznie towary. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31.12. 2010 r., ilekroć w przepisach jest mowa o towarach rozumie się przez to rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Począwszy od 1 stycznia 2011 r. na mocy ustawy z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, definicja ta uległa zawężeniu, gdyż wskutek zmiany do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawodawca wskazał, iż za „towa” należy uznać rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W przypadku budowli i budynków ustawa VAT w żaden sposób ich nie definiuje dla własnych potrzeb, co oznacza, że dla zdefiniowania dla celów podatku od towarów i usług tychże pojęć sięgnąć należy do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.-dalej: Pr.bud). Zgodnie z tą ostatnią budynkiem będzie taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 Pr. bud.).

Z kolei budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 Pr. bud.).

Za towary są uznawane także części budynków lub budowli. Po pierwsze, są to części wydzielone fizycznie z budynku bądź budowli. W szczególności będą to lokale mieszkaniowe lub użytkowe. Po drugie, za części budynków należy uznać także udziały w budynkach i budowlach. Część budynku czy budowli to także ich część ułamkowa, a więc udział w ich własności.

a. Rola miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

Zgodnie z ustawą o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W odniesieniu do obszarów morskich wód wewnętrznych, morza terytorialnego i wyłącznej strefy ekonomicznej przeznaczenie terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu określa się na podstawie przepisów ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej.

Jeżeli jednak podmiot dokonuje takiego rozporządzenia majątkiem, którego nie można uznać za wyzbycie się majątku prywatnego, to wtedy spełnia definicję podatnika podatku VAT (ETS C-180/10 i C-181/10 oba z 15 września 2011 r.).

„Opinia: (pkt.24) okoliczność, to jest podział nieruchomości przed jej sprzedażą w postaci działek, wskazuje, że właściciel nieruchomości działał z zamiarem dokonywania wielokrotnych transakcji sprzedaży działek, a więc z zamiarem uzyskania w ten sposób stałych dochodów. Wniosek ten opiera się nie na liczbie sprzedanych działek, lecz na powtarzalnym charakterze tych transakcji.

b. Rola decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

W sytuacji gdy dla danego terytorium (obszaru) właściwa jednostka samorządu terytorialnego nie uchwaliła miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przeznaczenie terenu następuje w praktyce w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, z tym że:

Lokalizacje inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego;

Sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

Oznacza to, że o budowlanym przeznaczeniu gruntu decyduje w pierwszej kolejności zapis w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku takiego planu budowlane przeznaczenie gruntu wynika z decyzji o warunkach zabudowy lub decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego.

c. Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.) oraz ich dostawa w podatku VAT

Kluczowym zagadnieniem przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanej jest ustalenie jej przeznaczenia. Powyższe będzie bowiem miało bezpośredni wpływ na obowiązek opodatkowania podatkiem VAT danej sprzedaży bądź objęciem ją potencjalnym zwolnieniem, co w konsekwencji przekładać się będzie na prawidłowość sporządzonego aktu notarialnego.

Stawka VAT w wysokości 23% dotyczy wyłącznie terenów budowlanych oraz terenów przeznaczonych pod zabudowę.

6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki

W wyroku ETS C-461/08 Trybunał stwierdził, iż „Zwolnieniem z VAT nie jest objęta dostawa działki, na którym wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed tą dostawą. Te dwie transakcje, tj. dostawy i rozbiórki-stanowią zdaniem ETS w świetle VAT jedną (jedolitą) całość, jedną transakcję mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki. I to niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki”. Podobne stanowisko zaprezentował ETS w wyroku ETS C-111/05 z dnia 29.03.2007 r.

Również polskie organy podatkowe potwierdzają, że w przypadku dostawy nieruchomości zabudowanych budynkami, których rozbiórka się rozpoczęła, przedmiotowe transakcje należy traktować jako dostawę terenów niezabudowanych. Z chwilą rozpoczęcia rozbiórki, obiekt traci bowiem cechy budynku wymienione w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. W szczególności nie może być już dalej wykorzystywany dla potrzeb stałych związanych z przystosowaniem do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów. Warto zwrócić uwagę, iż zgodnie z ukształtowaną praktyką potwierdzoną także przez organy podatkowe o rozpoczęciu rozbiórki świadczą już określone działania wymagane prawem budowlanym, jak założenie dziennika rozbiórki, oznaczenie i zabezpieczenie terenu poprzez ograniczenie wstępu na teren nieruchomości jedynie do osób uprawnionych do udziału w pracach rozbiórkowych/kontroli tych prac.

7. Ustanowienie użytkowania wieczystego oraz zbycie użytkowania wieczystego w podatku VAT

W uchwale 7 sędziów NSA z 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06) wskazano, iż ustanowienie oraz przeniesienie użytkowania -wie-czystego stanowi dostawę towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. W związku z powyższym, użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.5.2004 r., nie jest

opodatkowane VAT, przy czym sposób ustanowienia użytkowania wieczystego nie ma znaczenia. Z dniem 1 grudnia 2008 r. art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 dodany został przez art. 1 pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie m.in. ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.z 2008, nr 209, poz. 1320). Obecnie przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa. Chociaż czynności ustanowienia użytkowania wieczystego nie zostały wyrażone wprost w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT czyli w definicji towaru, w tym przypadku mamy do czynienia z towarem. Ponadto zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest tak samo jak dostawa towaru (dostawa gruntu) a nie świadczenie usług. Także wyłączenie prawa wieczystego użytkowania gruntu, jak również przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w pełne prawo własności oraz przekształcenie trwałego zarządu w prawo użytkowania wieczystego objęte jest zakresem opodatkowania podatkiem VAT. W jej zakres nie wchodzi jednak zbywanie działek gruntu objętych prawem użytkowania wieczystego z majątku prywatnego osób fizycznych. Zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest jako dostawa towaru (dostawa gruntu). W związku z tym podlega ono – na ogólnych zasadach – podatkowi VAT. Ma to miejsce, jeśli oczywiście zostało dokonane po 1 maja 2004 roku. W przypadku dostawy lokali o charakterze mieszkalnym wraz z prawem użytkowania wieczystego, stawką podatku VAT właściwą dla całej transakcji będzie 8%. Ponadto należy zauważyć, że w przypadku czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, zgodnie z art. 29 ust. 5a, przepisu art. 29 ust.5 nie stosuje się. Przepis art. 29 ust.5 ustawy wskazuje bowiem, że w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Powyższe oznacza, że w przypadkach określonych w art. 29 ust.5a ustawy, takie wyłączenie powinno następować.

W przypadku przekształcenia użytkowania wieczystego w odrębną własność i późniejszą dostawę nieruchomości, nie dochodzi do żadnej nowej dostawy ani do żadnego nowego świadczenia usług. Takie stanowisko zaprezentował między innymi WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 1430/10. Natomiast samo wyłączenie z użytkowania wieczystego stanowi oczywiście dostawę towarów objętą zakresem przedmiotowym opodatkowania należnym podatkiem VAT. Takie stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19 listopada 2010 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 795/10. W wyroku tym WSA wskazał, między innymi, że „Wygaśnięcie prawa wieczystego użytkowania gruntu z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu, w zamian za odszkodowanie, w wyniku wydanej decyzji administracyjnej, stanowi odpłatną dostawę towarów i podlega opodatkowaniu VAT”.

8. Czynności zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wraz z dostawą budynków, budowli

trwale z gruntem związanych

W rozporządzeniu wykonawczym do ustawy z dnia 4 kwietnia 2011 r. w §13 ust.7 pkt.1 Minister Finansów obniżył do wysokości 8% stawkę podatku VAT do czynności zbycia prawa wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, jeżeli budynki te lub budowle albo ich części są opodatkowane stawką 8%.

9. Nieodpłatne przekazania zrównane z odpłatnymi i opodatkowane VAT

Interpretacja przepisu art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 3 VATU prowadzi do uznania za opodatkowaną dostawę towarów wszelkich przekazania należących do podatnika towarów bez wynagrodzenia, niezależnie od tego, czy następuje ono na cele prowadzonej działalności gospodarczej czy też nie. W przypadku więc przekazania towarów (niebędących drukowanymi materiałami reklamowymi i informacyjnymi, prezentami o małej wartości i próbkami) na cele związane bądź niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa – traktować je należy jako czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego związanego z tymi czynnościami. W sytuacji gdy literalna wykładnia przepisu budzi wątpliwości co do woli ustawodawcy i rodzi rozbieżne interpretacje, należy – zakładając racjonalność działania ustawodawcy – woli tej dociekać, badając wewnętrzną strukturę aktu (wykładnia systemowa wewnętrzna). [...] Przy niejasnej wykładni literalnej wykładnia zakładająca racjonalność działania ustawodawcy nie może być również potraktowana jako wykładnia rozszerzająca.

1. Dostawa nieruchomości zwolnionych z VAT

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła począwszy od 1 stycznia 2009 r. istotne zmiany dotyczące opodatkowania dostawy nieruchomości. Zasadą jest zwolnienie z VAT nieruchomości z tzw. opcją czy też możliwością wyboru opodatkowania.

Reguła ta stanowi implementację regulacji Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Ponadto, nowelizacja usuwa dotychczasowe niezgodności w tym zakresie polskich przepisów z przepisami unijnymi. W przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowej, na której stoi budynek lub budowla, dla całej transakcji mają zastosowanie zasady właściwe dla sprzedaży budynku, budowli (z podstawy opodatkowania budynku, budowli nie wyodrębnia się wartości gruntu).

Warunkiem zastosowania zwolnienia jest:

1. brak prawa do odliczenia przez zbywającego VAT naliczonego przy nabyciu, wybudowaniu budynków, budowli lub ich części,
2. nieponiesienie przez zbywającego wydatków na ich ulepszenie w kwocie przekraczającej 30 proc. wartości początkowej nieruchomości, w stosunku do których miał prawo do odliczenia VAT; nawet jeśli wydatki na ulepszenie nieruchomości przekroczyły 30 proc. jej wartości początkowej, to nadal zastosowanie ma zwolnienie, jeżeli tylko była ona w stanie ulepszonym wykorzystywana do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat.

Jeśli podatnicy zakwalifikują daną transakcję do tego zwolnienia, nie dotyczy ich opcja rezygnacji ze zwolnienia i opodatkowania transakcji VAT. Taka transakcja **musi zostać zwolniona z VAT**. Opcja opodatkowania nieruchomości nie może mieć zatem zastosowania do tzw. przymusowego zwolnienia z VAT. Od zasady zwolnienia w przypadku sprzedaży budynku, budowli lub jej części po upływie co najmniej dwóch lat od jego pierwszego zasiedlenia obowiązują odstępowstwa. W sytuacji gdy w takim przypadku Powiat opodatkuje taką sprzedaż, która jest przymusowo zwolniona z VAT, nabywca mimo, że działa w dobrej wierze, nie będzie miał prawa do odliczenia VAT.

a. Budynki starsze i młodsze niż 5-letnie

W ustawie o podatku od towarów i usług, zwolniono w art. 43 ust. 10 dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Zwolniono także dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa

powyżej, pod warunkiem że:

w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30 % wartości początkowej tych obiektów.

Z kolei w art. 43 ust. 7a wskazano, iż warunku, o nieponoszeniu wydatków w kwocie przekraczającej 30% wartości początkowej nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. u. Nr 54, poz. 535 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Podstawowa stawka podatku VAT, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, wynosi 23%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a. dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b. pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie – art. 2 ust. 14 ustawy – rozumie się 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.

b. Budynki i budowle ulepszone

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części
upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie, stosownie do art. 2 pkt 14 ww. ustawy, rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

Stosownie do art. 29 ust. 5 ustawy, w przypadku dostawy budynków i budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

Według art. 43 ust. 10 ustawy, podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10 i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części: są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Zgodnie z ust. 11 ww. artykułu, oświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 2, musi również zawierać:

1. imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy,
2. planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części,
3. adres budynku, budowli lub ich części.

2. Usługi szkoleniowe finansowane ze środków publicznych oraz akredytacja dla podmiotów szkoleniowych

Zwolnione VAT są usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym – oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

Zwolnione zostały ponadto usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli a także usługi nauczania języków obcych oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone przez podmioty inne niż wymienione niżej i wyżej. Zwolnieniu podlegać będą także usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (inne niż wymienione w pkt 1): a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w myśl przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, finansowane w całości ze środków publicznych – oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Zwolnienie z VAT usług edukacyjnych obejmuje wyłącznie czynności mające na celu kształcenie

i wychowanie. Usługi innego rodzaju wykonywane przez przedszkola, szkoły, szkoły wyższe i prywatne placówki oświatowe nie będą korzystać ze zwolnienia.

a. Akredytacja

Artykuł 68b ustawy o systemie oświaty ustanawia zasadę generalną, zgodnie z którą placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego prowadzące kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych mogą uzyskać akredytację, stanowiącą potwierdzenie spełniania określonych wymogów i zapewniania wysokiej jakości prowadzonego kształcenia. Akredytacja może obejmować całość lub część prowadzonego kształcenia. Akredytację przyznaje kurator oświaty właściwy dla siedziby placówki lub ośrodka, w drodze decyzji administracyjnej wydawanej po przeprowadzeniu przez zespół powołany przez kuratora oświaty oceny działalności danej placówki lub ośrodka.

Akredytację mogą uzyskać jednostki, które spełniają następujące warunki:

- 1) zapewniają bazę wyposażoną w środki dydaktyczne;
- 2) zatrudniają wykwalifikowaną kadrę;
- 3) opracowują i udostępniają materiały metodyczno-dydaktyczne.

W postępowaniu o uzyskanie akredytacji kurator oświaty uwzględnia również wyniki nadzoru pedagogicznego sprawowanego nad placówką lub ośrodkiem.

3. Usługi związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym

W ramach zwolnień dotyczących określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym wprowadzonych przez Dyrektywę 112 (Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej) przewidziano między innymi zwolnienie dla usług z zakresu sportu i wychowania fizycznego. Zgodnie z brzmieniem art. 132 ust.1 lit m Dyrektywy Rady 2006/112/WE, Państwa Członkowskie zwalniają świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Usługa podlega zwolnieniu, w sytuacji gdy łącznie są spełnione n/w warunki: jest świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, jest ściśle związana ze sportem lub wychowaniem fizycznym, jest świadczona na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym.

Zwolnienie powyższe ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Zatem, że zwolnienia mogą korzystać wyłącznie enumeratywnie wymienione w przepisie podmioty, które (drugi warunek) świadczą usługi w nim wymienione. Z uwagi na fakt, że zwolnienie obejmuje usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu (...). Jednostki

samorządu terytorialnego co do zasady nie mogą w tym zakresie korzystać ze zwolnienia z VAT, gdyż nie są wymienione w tym przepisie.

a. Podmioty publiczne oraz inne podmioty uprawnione do stosowania zwolnienia

Jednym z podstawowych warunków stosowania zwolnienia jest świadczenie powyższych usług przez podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku. Ewidentnie ETS sprzeciwia się wprowadzeniu takim regulacjom przez Państwa Członkowskie, które prowadziłyby do stosowania zwolnienia przy tego rodzaju usługach dla podmiotów nastawionych na osiągnięcie zysku.

W orzeczeniu w sprawie Stockholm Lindopark AB (ETS z dnia 18 stycznia 2001 r., C-150/99), Trybunał wyraźnie wskazał, że szwedzkie regulacje prawne, ze względu na brak ograniczenia zwolnienia do organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku naruszyły przepisy wspólnotowe. Co do zasady bowiem szwedzkie ustawodawstwo przewidywało zwolnienie dla dostaw terenów oraz pomieszczeń i ich części dokonywanych na potrzeby związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym. Usługi mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, pod warunkiem świadczenia przez podmioty, organizacje działające non-profit. W innym orzeczeniu (Komisja v. Hiszpania ETS-124/96 z dnia 7 maja 1998 r.), Trybunał wskazał, że wprowadzenie regulacji prawnych, które uzależniają opodatkowanie wyświadczonych usług w zależności od wysokości wnoszonych opłat, może prowadzić do sytuacji sprzecznych z wolą ustawodawcy wspólnotowego. Po drugie, podmiot nastawiony na osiągnięcie zysku, ma prawo skorzystać ze zwolnienia kwotowego, co dodatkowo przesądza o tym, że hiszpańskie regulacje prawne są niezgodne z regulacjami wspólnotowymi.

W praktyce ETS zajął się również kwestią ustalenia jak należy charakteryzować i jakimi cechami winien się wyróżniać podmiot nastawiony na osiągnięcie zysku. I tak w innym orzeczeniu (ETS w sprawie Kennemer Golf & Country Club, C-174/00 z dnia 21 marca 2002 r.), wskazano, że celem zwolnień w VAT czynności, które de facto są świadczone w interesie publicznym jest wprowadzenie korzystniejszego traktowania dla organizacji, których działalność jest nakierowana na rezultaty o charakterze niekomercyjnym. Dla oceny charakteru działań danego podmiotu, konieczna jest ocena całokształtu jego działalności. W ocenie Trybunału, uzależnienie zwolnienia jest ściśle związane z niekomercyjnym charakterem całokształtu całej działalności gospodarczej podmiotu a nie tylko wycinkowo działalności związanej ze sportem.

Ponadto Trybunał uznał, że w sytuacji gdy organizacja stara się cały czas uzyskiwać nadwyżki finansowe ale ma je zamiar przekazywać na świadczenie usług, to taka organizacja może zostać zaliczona do kategorii podmiotów działających non-profit. Podobnie jeśli nadwyżki są dystrybuowane do swoich członków (tak ETS w orzeczeniu z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie Zoological Society of London C-267/00).

b. Podmioty na rzecz których można świadczyć usługi zwolnione z VAT

ETS w sprawie Cantenbury Hockey Club (z dnia 16 października 2008 r., C-253/07) wskazał:

Genezą sporu: Lokalne kluby hokejowe zastrzeżone dla swoich członków, były zrzeszone w England

Hockey (organizacji niemającej zarobkowego charakteru, której celem jest promocja i rozwój hokeja w Anglii). W zamian za opłaty stowarzyszeniowe England Hockey świadczyło na rzecz swoich członków, tj. klubów szereg kursów dla trenerów, sędziów, nauczycieli i młodzieży. W ocenie angielskich władz podatkowych tego typu usługi powinny być opodatkowane stawką podstawową, kluby z kolei optowały za zwolnieniem z VAT.

Rozstrzygając wskazany problem Trybunał uznał, że preferencyjnie powinny być traktowane wszystkie usługi sportowe a nie jedynie wybrane i zwolnienie dotyczy sportu w ogóle. Powyższe w ocenie Trybunału oznacza dopuszczalność uprawiania sportu w strukturach organizacyjnych, klubach, stowarzyszeniach. W rezultacie Trybunał uznał, że usługi świadczone w ramach sportów uprawianych w grupach osób lub w ramach klubów sportowych, mogą korzystać ze zwolnienia. Dla oceny czy usługi te są zwolnione nie ma zatem żadnego znaczenia tożsamość formalnego jak i faktycznego adresata, ani tym bardziej forma prawna w jakiej korzysta on z usługi.

1. Opłaty pobierane według odrębnych regulacji prawnych

Opłaty publicznoprawne pobierane przez podmioty sektora finansów publicznych znajdują swoją podstawę prawną bądź w ustawach szczególnych materialnego prawa administracyjnego lub też w rozporządzeniach właściwych Ministrów, którzy korzystają z właściwych delegacji ustawowych.

a. Definicja opłat publicznoprawnych

Świadczeniami pieniężnymi o charakterze publicznoprawnym są wszelkie rodzaje podatków, opłat oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe lub inne uprawnione organy (art. 2 Ordynacji podatkowej).

Jakkolwiek polski system prawny nie zawiera definicji ww. opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, to odwołując się do dorobku doktryny należy stwierdzić, iż opłatami o charakterze publicznoprawnym oraz niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wszystkie (za wyjątkiem podatków) należności o charakterze publicznoprawnym. Należności te są bezzwrotne, przymusowe i nieodpłatne. Nie mają zatem charakteru cywilnoprawnego lecz publicznoprawny. Obowiązek zapłacenia tych opłat i należności pozostaje w związku z prowadzeniem określonej działalności zgodnej z istniejącym stanem prawnym.

Opłaty i należności pieniężne o charakterze publicznoprawnym podlegają z zasady reżimowi Ordynacji podatkowej i ustalone są głównie decyzjami administracyjnymi. Mogą też wynikać z mocy prawa. Należności te mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Warto zwrócić uwagę, że spory dotyczące opłat i należności publicznoprawnych rozstrzygane są przez sądownictwo administracyjne, nie zaś przez sądy cywilne.

W tej grupie znajdują się opłaty za usługi publiczne (np. za zwiedzanie ogrodów botanicznych i zoologicznych) a także opłaty za prawo korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (np. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego, opłaty za szczególne korzystanie z wód oraz urządzeń wodnych, opłaty za umieszczanie odpadów na składowisku odpadów, opłaty związane z badaniem laboratoryjnym próby substancji trującej, opłaty abonamentowe oraz za używanie niezarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego, opłaty za używanie linii, urządzeń lub sieci telekomunikacyjnej, opłaty za nielegalnie pobrane paliwo lub energii, opłaty za czynności

organów dozoru technicznego itd.).

Do opłat tych stosuje się przepisy ustawy o cenach. Nie podlegają one tym samym Ordynacji podatkowej (zobacz np. uchwała NSA z dnia 17 lipca 2000 r., FPK 1/2000, w sprawie opłat za usuwanie drzew i krzewów).

Z kolei opłaty administracyjne pobierane są za określone czynności urzędowe. W tej grupie znajdują się opłaty, których większość ma charakter zbliżony do ceny za usługi (tzw. opłaty użytkowania, pobierane za korzystanie z urządzeń utrzymywanych w interesie publicznym).

W tej grupie znajdują się opłaty za np. usługi publiczne (np. za zwiedzanie ogrodów botanicznych i zoologicznych) a także opłaty za prawo korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (np. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego, opłaty za szczególne korzystanie z wód oraz urządzeń wodnych, opłaty za umieszczanie odpadów na składowisku odpadów, opłaty związane z badaniem laboratoryjnym próby substancji trującej, opłaty abonamentowe oraz za używanie niezarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego, opłaty za używanie linii, urządzeń lub sieci telekomunikacyjnej, opłaty za nielegalnie pobrane paliwo lub energię, opłaty za czynności organów dozoru technicznego itd.).

Do opłat tych stosuje się przepisy ustawy o cenach. Nie podlegają one tym samym Ordynacji podatkowej (zobacz np. uchwała NSA z dnia 17 lipca 2000 r., FPK 1/2000, w sprawie opłat za usuwanie drzew i krzewów).

Z kolei opłaty administracyjne pobierane są za określoną czynność urzędową. W tej grupie znajdują się - wg cyt. komentarza - opłaty za usługi organów administracji publicznej (państwowej i samorządowej). Obejmują one opłaty: skarbową, administracyjną, paszportową, konsularną, legalizacyjną, probierczą, patentową itd. Do większości z nich mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Wskazują na to przepisy ustanawiające te opłaty bądź też decyduje o tym fakt, iż do ich poboru są uprawnione organy podatkowe lub inne organy, pełniące najczęściej rolę płatnika albo inkasenta (patrz wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 1998 r., nr PO 6-N/861-1150-7547/97, SP/PO-K-861-858-4802/98, SP 1/S-861-101-1736/99).

Opłaty publiczne są daninami publicznymi i stanowią dochody budżetowe lub dochody wyodrębnionych funduszy celowych. Opłaty te - w ocenie autora ww. komentarza C. Kosikowskiego - różnią się od podatków cechą odpłatności (ekwiwalentności), której nie mają podatki. Odpłatność opłaty może mieć charakter symboliczny i nie musi nawiązywać do rzeczywistych kosztów otrzymanej w zamian za wniesienie opłaty usługi urzędowej. Niekiedy jednak ustanawia się opłaty na wysokim poziomie, aby zapobiec niepotrzebnemu uruchamianiu czynności urzędowych. Niektóre opłaty pełnią także funkcje fiskalne, np. wysokie opłaty za rzadko udzielane koncesje (w radiofonii i telewizji lub w przypadku budowy bądź eksploatacji autostrad płatnych). Pewne opłaty są także zbliżone do ceł lub składek. System opłat publicznych tworzą również tzw. opłaty lokalne, do których zalicza się: opłatę targową, opłatę miejscową,

czy opłatę administracyjną.

Natomiast niepodatkowe należności budżetowe, to np.: opłaty eksploatacyjne za wydobywanie kopalin (na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze, Dz. U. Nr 27, poz. 96 z późn. zm.); opłaty pobierane od osób wchodzących do kasyna gry oraz do salonu gry w bingo pieniężne (art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych, Dz. U. z 1998 r. Nr 102, poz. 650 z późn. zm.); opłaty elektryfikacyjne; opłaty melioracyjne; opłaty za urządzenie zbiorowego zaopatrzenia wsi w wodę i urządzenia kanalizacyjne wykonane przez państwo; kwoty nienależne i dodatkowe oraz inne związane z naruszeniem ograniczeń w swobodzie kształtowania cen; opłata patentowa pobierana na podstawie art. 222 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. Nr 49, poz. 508) przez Urząd Patentowy; opłata za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych (tak w wyroku NSA z 25.05.2004 r. GSK 93/04).

b. Opłaty publicznoprawne kontra opłaty cywilnoprawne

Pobranie opłat publicznych i wynikające stąd stosunki prawne kształtowane są wyłącznie przez normy prawa publicznego. Natomiast w prawie cywilnym norma prawna nie reguluje treści stosunku prawnego, gdyż podstawowe znaczenie dla jej ukształtowania ma wola stron tego stosunku (wyrażona w umowie).

Stosunek podatkowoprawny związany z opłatami publicznymi ma zatem swoje źródło nie w wyrazie woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (w umowie) lecz wyłącznie w ustawie. Swoboda woli stron, stanowiąca podstawową zasadę stosunków zobowiązaniowych w prawie cywilnym, tutaj nie występuje.

Opłaty są daniną publiczną, jeśli obowiązek ich wniesienia wynika z przepisów o charakterze publicznoprawnym. W sytuacji gdy organ podlegający prawu publicznemu został na mocy określonych przepisów prawa zobligowany do wykonania określonej czynności, za którą pobiera ściśle określoną wysokość opłaty, to opłata ta jest daniną publiczną. Inaczej niż w prawie cywilnym umowa między wierzycielem a dłużnikiem nie odgrywa tu żadnej roli, gdyż stosunek zobowiązaniowy nie z niej się wywodzi, lecz bezpośrednio z ustawy - ma swe źródło w prawie publicznym (tak: Ryszard Mastalski w głosie do wyroku SN z dnia 28 czerwca 2002 r., I KKN 841/00 – Orzecznictwo Sądów Polskich 2003/4/53).

Jednym z podstawowych warunków odpowiedniego stosowania prawa podatkowego VAT do określonych stanów faktycznych związanych z opodatkowaniem należności i opłat będzie zatem właściwe oddzielenie opłat publicznych od opłat wynikających z zawartych umów cywilnoprawnych.

Podmioty prawa publicznego wykonują przede wszystkim funkcje w zakresie administracji publicznej, a także funkcje zarządzające (głównie swoim majątkiem). Administracja publiczna to zespół czynności, które są realizowane przez podmioty publiczne w zakresie funkcji administracyjnych i zarządzających. Usługi administracji publicznej są czynnościami władczymi wymagającymi wydania aktu administracyjnego (decyzji, postanowień i innych aktów podobnego typu) i jako takie są czynnościami niepodlegającymi VAT.

Podmiotami wykonującymi usługi administracji publicznej są w szczególności:

- 1) naczelne, centralne i terenowe organy administracji publicznej,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa),
- 3) organy rządowe,
- 4) organy konstytucyjne (Trybunał Stanu i Trybunał Konstytucyjny),
- 5) państwowe organy podatkowe oraz celne,
- 6) organy kontrolujące i zarządzające skarbem państwa,
- 7) misje dyplomatyczne i konsularne,
- 8) sądy, prokuratury, zakłady karne, areszty i ośrodki resocjalizacyjne,
- 9) policja państwowa,
- 10) państwowa i ochotnicza straż pożarna.

Konsekwencją traktowania usług administracji publicznej jako czynności (usług) niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT jest brak obowiązku traktowania otrzymywanych z tego tytułu opłat jako obrotu zwolnionego dla celów VAT i umieszczania ich w składanej dla celów VAT deklaracji rozliczeniowej VAT-7. Podmiot podlegający prawu publicznemu (tj. zarówno organ władzy publicznej, jak i urząd go obsługujący, a także jednostka samorządu terytorialnego i urząd ją obsługujący) niebędący przy wykonywaniu usług administracji publicznej podatnikiem podatku VAT w zakresie tego typu realizowanych zadań publicznych, nie jest zobowiązany: uwzględniać w deklaracji VAT-7 wpływów z odpłatnie świadczonych usług administracyjnych o symbolu PKWiU 75 – jako obrotu zwolnionego od VAT oraz wystawiać faktur VAT dokumentujących wykonywanie ww. usług (ewentualnie tylko na żądanie rachunki).

Ponadto w zakresie wykonywania usług administracji publicznej organy je wykonujące nie mają prawa do odliczeń podatku naliczonego od zakupów towarów i usług związanych z tą publiczną działalnością administracyjną.

c. Opłata za udostępnianie zasobu geodezyjnego i kartograficznego

Zasób geodezyjny i kartograficzny składa się z zasobu centralnego, zasobów wojewódzkich i zasobów powiatowych. Stanowi on własność Skarbu Państwa i jest gromadzony w ośrodkach dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej. W świetle przepisów ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. nr 240 poz. 2027 ze zm.) starosta jest organem administracji geodezyjnej i kartograficznej wykonującym zadania z zakresu administracji rządowej. W ramach powiatowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego starosta odpowiedzialny jest za jego gromadzenie, kontrolę opracowań przyjmowanych do zasobu oraz za udostępnianie tego zasobu na wniosek zainteresowanych jednostek, osób prawnych i fizycznych. Wykonanie czynności administracyjnych związanych z prowadzeniem zasobu oraz jego udostępnianiem jest odpłatne. Wysokość tych opłat określona została w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 19 lutego 2004 r. w sprawie wysokości opłat za czynności geodezyjne i kartograficzne oraz udzielanie informacji, a także za wykonywanie wyrysów

i wypisów z operatu ewidencyjnego (Dz.U. Nr 37, poz.333). Opłaty te stanowią przychody np. Powiatowego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, którym dysponuje starosta z przeznaczeniem na uzupełnienie środków budżetowych niezbędnych na finansowanie zadań związanych z aktualizacją i utrzymaniem zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz zakup urządzeń i wyposażenie lokali niezbędnych do prowadzenia tego zasobu.

Opłaty za udostępnianie informacji oraz materiałów zasobu geodezyjnego i kartograficznego nie są odpłatnością za żadną z czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT w myśl przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Ponadto, mimo iż powołane rozporządzenie Ministra Infrastruktury w sprawie wysokości opłat za czynności geodezyjne i kartograficzne nie obejmuje wprost kosztów sporządzania kopii informacji i materiałów geodezyjnych udostępnianych z zasobu, to także te opłaty nie są odpłatnością za żadną z czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Opłaty za sporządzanie kopii informacji i materiałów udostępnianych z zasobu często są określone w zarządzeniach starosty na podstawie kalkulacji materiałów oraz pozostałych kosztów.

Ponadto sporządzanie kopii udostępnianych z zasobu geodezyjnego i kartograficznego materiałów i informacji jest ściśle związane z techniczną realizacją wniosków zainteresowanych pozyskaniem tych danych, jednostek, osób prawnych i fizycznych w drodze postępowania administracyjnego. Skoro opłaty natury administracyjnej związane z prowadzeniem zasobu oraz jego udostępnianiem nie są objęte opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług, w taki sam sposób należy traktować opłaty związane ze sporządzaniem kopii udostępnianych materiałów. Opłaty związane z prowadzeniem zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz jego udostępnianiem, jak również opłaty za sporządzanie kopii udostępnianych informacji i materiałów nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Stanowisko takie prezentują też organy podatkowe (patrz: urząd skarbowy w: Prudniku PP-406/7/AZ/07 2007.05.21; w Grójcu 1407/N-005/US/50/06/DD 2007.02.19; w Krotoszynie NP/443-14/06 2006.08.30).

Jednakże zdaniem tych organów, jeżeli podatnik będący organem władzy publicznej na mocy przepisów prawa został zobligowany do wykonywania określonej czynności, za którą pobiera ściśle określoną opłatę, to czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT i nie rodzi obowiązku wystawienia faktur VAT. Na potwierdzenie wykonania tej czynności powinien zostać wystawiony rachunek. Wyjątek - w ich ocenie - stanowią czynności wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Czynności polegające na odpłatnym sporządzaniu kserokopii, wydruków (według cen umownych zatwierdzonych zarządzeniem starosty) należy uznać za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23% i winny być dokumentowane fakturami według zasad określonych w art. 106 ustawy o VAT.

d. Opłata za zajęcie pasa drogi

Zarządcą drogi jest organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego właściwości należą sprawy z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg. Zarządcami - co do zasady - są dla poszczególnych kategorii dróg:

- 1) krajowych - Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad,
- 2) wojewódzkich - zarząd województwa,
- 3) powiatowych - zarząd powiatu,
- 4) gminnych - wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Tak wynika z art. 19 ustawy z dnia 21.03. 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. Nr 204, poz. 2086 ze zm.).

Ponadto, stosownie do treści art. 39 ust. 1 ww. ustawy zabronione jest dokonywanie w pasie drogowym czynności, które mogłyby powodować niszczenie lub uszkodzenie drogi i jej urządzeń albo zmniejszenie jej trwałości oraz zagrażać bezpieczeństwu ruchu drogowego. Jednak w szczególnie uzasadnionych przypadkach zgodnie z art. 39 ust. 3 ww. ustawy lokalizowanie w pasie drogowym obiektów budowlanych lub urządzeń niezwiązanych z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego może nastąpić wyłącznie za zezwoleniem właściwego zarządcy drogi wydanym w drodze decyzji administracyjnej. Ponadto w myśl art. 40 ust. 1 ww. ustawy zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg również wymaga zezwolenia zarządcy drogi, wydanego w drodze decyzji administracyjnej.

Właściwy zarządca drogi przy udzielaniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego stosownie do art. 40 ust. 11 ww. ustawy, nalicza i pobiera, w drodze decyzji administracyjnej, opłatę za zajęcie pasa drogowego. W sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług odpłatnych czynności udostępniania pasa drogowego, Minister Finansów w piśmie nr PP1-811-236/KSz/PP 372 z dnia 13 maja 2005 r. uznał, iż sposób opodatkowania tych czynności zależy od tego, kto te czynności wykonuje. A mianowicie, czy jest to jednostka samorządu terytorialnego, czy też organ władzy publicznej.

Zdaniem Ministra Finansów, zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) 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. Oznacza to, że czynności wykonywane przez organy władzy publicznej (oraz urzędy obsługujące te organy) w ramach realizacji swoich zadań są – co do zasady – wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jeśli jednak czynności te wykonywane są na podstawie umów cywilnoprawnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

e. Opłata za sporządzenie i wydanie specyfikacji istotnych warunków zamówienia publicznego

Wskazanie potrzeb zamawiającego, szacowanie wartości zamówienia, umożliwienie wykonawcom sporządzenia ofert odpowiadających rzeczywistemu zapotrzebowaniu zamawiającego stanowi istotę specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Zamawiający, dokonując zamówienia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, związany jest przepisami prawa, w szczególności ustawą z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (DzU z 2004 r. nr 19, poz. 177 ze zm.), a także Dyrektywą Rady z dnia 14 czerwca 1993 r. dotyczącą koordynacji procedur w zakresie udzielania zamówień publicznych na dostawy (93/36/EWG). Dodatkowe perturbacje w zakresie stosowania tych regulacji wprowadza ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 29 prawa zamówień publicznych zamawiający ma obowiązek opisu przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, z uwzględnieniem wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty. Wydaje się, że zwrot „dostatecznie dokładne i zrozumiałe określenia” należałoby odnieść do konkretnego języka fachowego, który wykorzystuje się w danej branży. Specyfikacja kierowana jest przecież w praktyce do podmiotów-profesjonalistów, zawodowo działających w danej branży. Dodatkowo należy zaznaczyć, że opisanie w sposób dokładny przedmiotu zamówienia stanowi również ochronę dla samego zamawiającego, nie dając podstaw do twierdzenia, że doszło w tym zakresie do naruszenia przepisów prawa. Przedmiot zamówienia powinien być opisany za pomocą w miarę obiektywnych cech jakościowych i technicznych. Chodzi tu o pewne cechy właściwe dla danego przedmiotu dostawy w ogólności, a nie w szczególności, czyli nie w odniesieniu do konkretnego produktu.

W praktyce funkcjonowania regulacji prawnych normujących kwestie zamówień publicznych największe problemy stwarza interpretacja art. 29 ust. 2 przywoływanej ustawy Prawo zamówień publicznych (Pzp), który wskazuje, że przedmiotu zamówienia nie można opisywać w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję. Interpretacji tego wymogu nie można dokonywać bez właściwej analizy art. 7 ustawy, który statuuje w ogólności zasadę uczciwej konkurencji, a także zasadę równego traktowania wykonawców. Jeśli chodzi o zakaz wynikający z ust. 2 art. 29 Pzp, to stwierdzić należy, że dopuszcza on nakazanie zamawiającemu doprowadzenie do pewnej konkurencji pomiędzy wykonawcami, którzy mogą spełnić wymogi w zakresie przedmiotu dostawy, bez jednoczesnego ograniczania dostępu do samego zamówienia.

W wyroku Zespołu Arbitrów z dnia 28 czerwca 2000 r. (UZP/ZO/0-602/00) podano, iż: „(...) wskazanie w specyfikacji istotnych warunków zamówień wymogów technicznych dotyczących przedmiotu zamówienia trudnych do spełnienia dla Odwołującego lub innego oferenta nie stanowi dostatecznej podstawy do uznania, że przedmiot zamówienia określony został w sposób naruszający zasadę z art. 29 ust. 2 ustawy o zamówieniach publicznych”. Natomiast sam „przetarg organizowany jest w celu wyboru oferty najkorzystniejszej dla użytkownika, a nie najlepszej w świetle jakichś obiektywnych kryteriów”, jak wskazał

Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 16 czerwca 2003 r., sygn akt V Ca 1213/02.

– Specyfikacje w klasyfikacjach statystycznych

Zgodnie z opinią Urzędu Statystycznego z dnia 11. marca 2003 r., znak OISK-5672/KU-84/24-1870/03, dokumentacji w postaci specyfikacji istotnych warunków zamówienia (w ramach procedury przetargu), za którą obciążani są dostawcy lub wykonawcy zgłaszani do przetargu, nie należy traktować jak towaru. Również organizowanie przetargów dla własnych potrzeb nie jest odrębnie klasyfikowane i mieści się w zakresie grupowania obejmującego działalność podstawową według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Pobieranie opłat za dokumentację związaną z przetargiem nie wynika z handlu tą dokumentacją, należy więc je klasyfikować w grupowaniu dotyczącym usług świadczonych przez dany podmiot (opinia Urzędu Statystycznego z dnia 3 grudnia 2002, znak WRE-02-5672-801/2002). **Niezależnie od powyższego, stanowisko organów podatkowych w tym zakresie wskazuje, iż specyfikacja nie jest ani usługą (wydanie-świadczenie) ani dostawą towarów, co oznacza, że nie podlega opodatkowaniu VAT.**

f. Opłata za wydanie dziennika budowy

Do kategorii spraw z zakresu administracji publicznej należy m.in. wydawany odpłatnie przez właściwy organ administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego, stosownie do ich właściwości, tj. przez starostę, wojewodę lub Głównego Inspektora Nadzoru Budowlanego (art. 3, art. 45, art. 80 ust. 1 ustawy Prawo budowlane) dziennik budowy. Stanowi on urzędowy dokument przebiegu robót budowlanych oraz zdarzeń i okoliczności zachodzących w toku wykonywania robót. Organ publiczny pobierając zatem opłatę za wydanie dziennika budowy, czyli wykonując czynność stanowiącą usługę w zakresie administracji publicznej realizuje zadanie publiczne. Tym samym nie wykonuje on czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT.

g. Opłata za wydanie dowodu rejestracyjnego i tablic rejestracyjnych

Wydawanie dokumentu stwierdzającego uprawnienia do kierowania pojazdem oraz pobieranie opłat administracyjnych z tym związanych, tj. opłat za wydanie dowodu rejestracyjnego, pozwolenia czasowego i tablic rejestracyjnych należy do kategorii spraw z zakresu administracji publicznej. Pobieranie opłat odbywa się zgodnie z rozporządzeniem Ministra Infrastruktury. Tego rodzaju działania administracji publicznej i opłaty, tak jak wszystkie poprzednie, nie podlegają również VAT.

h. Dodatkowa opłata roczna od użytkownika wieczystego

Jednostka samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa oddają na podstawie umów o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste grunty celem ich zagospodarowania. Powyższe umowy określają ściśle sposób, jak i termin ich zabudowy. W przypadku niedotrzymania terminu

zagospodarowania mogą zostać ustalone w drodze administracyjnej dodatkowe opłaty roczne obciążające użytkownika wieczystego, niezależnie od opłat z tytułu użytkowania wieczystego. Takie dodatkowe opłaty roczne obciążające użytkownika wieczystego w związku z niewywiązaniem się z umowy o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste mają charakter opłat sankcyjnych. Opłaty o charakterze sankcyjnym nie mieszczą się w zakresie „przedmiotu opodatkowania” podatkiem VAT. Stąd też nie są ani odpłatną dostawą towarów ani odpłatnym świadczeniem usług, a w ślad za tym nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Zważywszy ponadto na fakt, iż opłaty te ustalane są wyłącznie w drodze decyzji administracyjnej, nie zaś na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy stronami, czynności te wyłączone są z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

i. Opłata za samowolne wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej

Z tytułu samowolnego wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolnej określa się należności typu sankcyjnego. Według obowiązującej ustawy z 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. z 1995 r. nr 16, poz. 78, ze zm.), należności z tytułu samowolnego wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolnej wpłaca się na Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych, który jest państwowym funduszem celowym (por. art. 23 i nast. ustawy z 1995 r.). Ta publicznoprawna należność jako należność sankcyjna nie podlega podatkowi od towarów i usług.

j. Przenoszenie opłat publicznoprawnych na osoby trzecie

Zasadniczo koszty opłat administracyjnych i skarbowych, także różnego rodzaju podatków (np. podatku od nieruchomości) lub innych danin publicznoprawnych, rozumiane jako zwrot poniesionych kosztów w ramach świadczonej określonej czynności głównej są – odmiennie od powyższej opisanego niepodlegania tych opłat opodatkowaniu podatkiem VAT w pierwotnym ich wymiarze – czynnością objętą tym podatkiem w ramach tej innej świadczonej czynności.

Zdarzają się jednak odosobnione stanowiska, iż przenoszenie na odbiorcę usług poniesionych przez świadczącego usługę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (np. polegającej na podpisywaniu umów o wykonanie projektów wraz z uzyskaniem prawomocnego pozwolenia na budowę ze stosownymi opiniami i uzgodnieniami), kosztów opłat administracyjnych i skarbowych, rozumiane jako zwrot poniesionych kosztów nie jest czynnością objętą tym podatkiem (tak Pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu 2005.04.25 PP/443-8/13/05). Przenoszenie kosztów opłat publicznoprawnych w ramach świadczonej określonej czynności głównej, podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT wg stawki obowiązującej wobec czynności głównej, omówimy na przykładzie przenoszonych przez wynajmującego na najemcę podatku od nieruchomości oraz przenoszonych opłat za certyfikację i legalizację ciepłomierzy.

WÓJT
Ma
mgr Marzena Urban-Zelazna

1. Regulacje cywilnoprawne odnoszące się do nieruchomości istotne z punktu widzenia podatku VAT.

Podstawowy podział rzeczy to podział na rzeczy ruchome i nieruchomości. Kodeks cywilny zawiera jedynie definicję nieruchomości, stąd też, *a contrario*, ruchomością jest wszystko to, co nie jest nieruchomością (W.J. Katner (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1180). Kodeks cywilny w art. 46 § 1 wyjaśnia co należy rozumieć pod pojęciem nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Na tle art. 46 § 1 k.c. można wyróżnić nieruchomości gruntowe, nieruchomości budynkowe i części budynków, czyli nieruchomości lokalowe, przy czym nieruchomości budynkowe i lokalowe mogą powstać wyłącznie z mocy przepisów szczególnych (A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne*, 2001, s. 234). Jeżeli nie zachodzą przesłanki do ustalenia odrębnych nieruchomości budynkowych lub lokalowych, znajduje zastosowanie art. 48 k.c. dotyczący części składowych gruntu oraz w odniesieniu do ruchomości połączonych z nieruchomością w taki sposób, że stały się częściami składowymi nieruchomości, zasada *superficies solo cedit*, wyrażona wprost w art. 191 k.c.

Nieruchomość gruntowa jest to wydzielona powierzchnia gruntu ze względu na odrębny przedmiot własności. Granice określające nieruchomość jako wydzieloną część powierzchni ziemskiej należy rozumieć w sensie formalnoprawnym a nie w sensie fizycznym. Fizyczny podział nieruchomości jest mniej ważny niż ten prawny. Ustawione ogrodzenie nie musi być zawsze takie samo jak granice danej nieruchomości i dlatego nie można się sugerować fizycznym wydzieleniem nieruchomości lecz prawnym stanem, który jest ujawniony w księdze wieczystej i w ewidencji gruntów. Jedynie marginalnie należy w tym miejscu zasygnalizować, iż dla celów podatku VAT – o czym będzie mowa w dalszej części pozycji – ewidencja gruntów co do zasady nie ma żadnego znaczenia. Nieruchomość może składać się z jednej lub kilku działek gruntu. Nieruchomość nie musi być oceniana jako ciągła część powierzchni ziemskiej. Oznacza to, że nieruchomość gruntowa może składać się z kilku, oddzielnie położonych działek, będących własnością tej samej osoby (lub kilku osób) i zapisanej w jednej księdze wieczystej.

W orzecznictwie sądowym wskazuje się na dwie przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby można mówić o nieruchomości gruntowej, to znaczy wspomniane wyodrębnienie części powierzchni ziemskiej przez oznaczenie jej granicami oraz uczynienie z tego przedmiotu odrębnej własności.

W wyroku z dnia 26 lutego 2003 r. Sąd Najwyższy II CKN 1306/00 stwierdził, że „dwie niezabudowane działki gruntu graniczące ze sobą i należące do tego samego właściciela, dla których jest prowadzona jedna księga wieczysta, stanowią – w rozumieniu art. 46 § 1 k.c. – jedną nieruchomość gruntową”.

„W rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie ma kwestia, czy dwie sąsiadujące ze sobą działki pozwanych – będące przedmiotem przyrzeczonej umowy sprzedaży – dla których jest prowadzona jedna księga wieczysta, są odrębnymi nieruchomościami gruntowymi, czy też stanowią jedną nieruchomość gruntową. Rozstrzygnięcie tej kwestii wiąże się z pojęciem nieruchomości gruntowej, które należy do zagadnień spornych. Nieruchomość gruntowa jest bowiem ujmowana bądź w znaczeniu prawnorzeczowym, bądź wieczystoksięgowym.

Podstawowe znaczenie dla pojęcia nieruchomości ma art. 46 § 1 k.c., który stanowi, że nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Z przytoczonego przepisu wynika, że część powierzchni ziemskiej stanowi nieruchomość gruntową, jeżeli została wyodrębniona fizycznie i prawnie w taki sposób, że może być traktowana w obrocie prawnym jako samodzielny przedmiot. Do takiego wyodrębnienia części powierzchni ziemskiej może dojść również na skutek założenia dla niej księgi wieczystej. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. Nr 19, poz. 147 ze zm., dalej: Kwh) księgę wieczystą prowadzi się bowiem w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości. Założenie księgi wieczystej oznacza, że jest tyle nieruchomości, ile jest ksiąg wieczystych, ponieważ – w myśl art. 24 Kwh – dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

W realiach rozpoznawanej sprawy decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia rozważanej kwestii mają okoliczności tej sprawy. Wobec bezspornych faktów, że działki pozwanych sąsiadują ze sobą i są objęte jedną księgą wieczystą, należało uznać, że stanowią one jedną nieruchomość gruntową. Odmienny pogląd godziłby w podstawową funkcję ksiąg wieczystych, jaką jest ustalenie stanu prawnego wpisanej do księgi wieczystej nieruchomości jako odrębnego przedmiotu własności i samoistnego przedmiotu obrotu prawnego. Byłby on także niezgodny z ustawową zasadą, że dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.”

2. Podział nieruchomości w prawie cywilnym istotny z punktu widzenia podatku VAT.

a) nieruchomości budynkowe

Nieruchomości budynkowe mogą powstać jedynie z mocy przepisów szczególnych. W świetle przepisów kodeksu cywilnego nieruchomości budynkowe nie są jednak objęte prawem samoistnym, a jedynie prawem związanym z innym prawem do gruntu. W świetle art. 235 § 2 k.c. odrębna własność budynków wzniesionych na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest prawem związanym z prawem użytkowania wieczystego, bądź też – jak stanowią art. 272 § 3 i art. 279 § 2 k.c. – z prawem użytkowania (E. Gniewek (w:) E. Gniewek, *Komentarz*, 2006, s. 110). Oznacza to, że odrębna własność budynku nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu, dzieli zawsze los prawny prawa głównego.

Zasada *superficies solo cedit*, wyrażona w art. 47, 48 i 191 k.c., nie ma w prawie polskim charakteru bezwzględnie. Jednym z wyjątków od tej zasady jest występowanie w systemie prawa budynków jako odrębnych od gruntu nieruchomości. Dotyczy to jednak wyłącznie budynków trwale z gruntem związanych (art. 46 § 1 k.c.); pozostałe budynki mają status rzeczy ruchomych. Według art. 46 § 1 k.c., trwale związany z gruntem budynek może być odrębną nieruchomością tylko wówczas, gdy stanowi tak przepis szczególny.

W obecnym stanie prawnym odrębna własność budynków może powstać na podstawie:

- a) art. 235 k.c., który dotyczy m.in. budynków znajdujących się na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste;
- b) art. 279 § 1 k.c., odnoszącego się m.in. do budynków wniesionych na gruncie stanowiącym wkład gruntowy;
- c) art. 13 ust. 1 i 2 ustawy o pracowniczych ogrodach działkowych, statuującego własność budynków przeznaczonych do wspólnego korzystania przez użytkowników działek (właścicielem jest Polski Związek Działkowców) oraz budynków znajdujących się na działce, które zostały wykonane lub nabyte ze środków finansowych użytkownika działki (właścicielem jest użytkownik działki).

W obrocie mogą także występować nieruchomości budynkowe, które powstały na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów. Do nieruchomości tych należą:

- a) budynki wyłączone przez rolników, którzy na podstawie przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 1983 r. przekazali państwu za rentę swoje gospodarstwa rolne;
- b) budynki stanowiące nieruchomość na podstawie art. 553 k.c., który stwarzał jedynie domniemanie, że budynki są przedmiotem własności właściciela gruntu; na mocy umowy wznoszący budynek mógł więc zostać właścicielem budynku, nie będąc zarazem właścicielem gruntu;
- c) budynki znajdujące się na gruntach objętych dekretem z 26 października 1945 r.

Od budynku należy odróżnić budowle, do których można zaliczyć szereg obiektów takich jak: lotniska, drogi, mosty, maszty, zbiorniki, budowle sportowe, itp. W zależności od spełnienia przesłanek ustawowych budowle będą nieruchomościami lub ruchomościami (W.J. Katner (w:) **System Prawa Prywatnego**, t. 1, s. 1186).

b) Nieruchomości lokalowe

Nieruchomości lokalowe są to części budynków, o ile na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Przepisy szczególne regulujące ustanawianie odrębnej własności lokali znajdujemy w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (dalej jako: U.w.l.) oraz ustawie z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm. – dalej jako: U.s.m.). Artykuł 2 ust. 2 U.w.l. samodzielny lokal mieszkalny definiuje jako wydzieloną trwałąmi ścianami izbę lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, bądź też wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem na inne cele niż mieszkalne. Do lokalu mieszkalnego, jako części składowe, mogą przynależeć inne pomieszczenia, nawet do niego bezpośrednio nieprzylegające, jak np. strych, komórka, garaż. Odrębna własność lokalu powstaje jedynie w razie jej ustanowienia bądź w drodze umowy lub jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości, bądź w razie orzeczenia sądu (art. 7 U.w.l.). Zdarzenia te mają charakter konstytutywny, a do powstania prawa konieczne jest dokonanie wpisu w księdze wieczystej.

Przez chwilę należy ponadto skupić się nad wyodrębnieniem własności lokalu, która to czynność pociąga za sobą jako prawo z nim związane udział w nieruchomości wspólnej. Uznaje się za nią grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właściciela lokalu (art. 1-3 U.w.l.). Wyróżnienie nieruchomości wspólnej powoduje, że jest ona osobną nieruchomością poza nieruchomościami, jakimi stały się wyodrębnione lokale. Jest więc przedmiotem tzw. współwłasności przymusowej, znanej od dawna, prawo pozwala na wyodrębnienie części budynków w postaci odrębnych lokali (nieruchomości w nieruchomości).

Wspomniana U.w.l. wyróżnia lokale, lokale socjalne i lokale zamienne jako przedmiot, zwłaszcza stosunku najmu. Mowa jest o lokalu zaspokajającym potrzeby mieszkaniowe, a także o pracowni twórcy. Nie są nim pomieszczenia przeznaczone do krótkotrwałego pobytu osób, jak internaty, bursy, pensjonaty, hotele, domy wypoczynkowe i budynki temu służące (określenie lokalu w art. 2 U.w.l.).

Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych odwołuje się do określenia lokalu w U.w.l. Dodatkowo wyjaśnia pojęcie domu jednorodzinnego jako domu mieszkalnego oraz samodzielnej części domu bliźniaczego lub szeregowego przeznaczonej przede wszystkim (a więc nie tylko) do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych (art. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych). Podstawowe znaczenie ma regulacja odrębnej wła-

sności lokalu powstająca z chwilą wpisania tego prawa do księgi wieczystej. Można obecnie ustanowić odrębną własność lokalu mieszkalnego oraz, co było do kwietnia 2001 r. niemożliwe – lokalu użytkowego w budynku będącym własnością spółdzielni mieszkaniowej. Nie jest dopuszczalne ustanowienie odrębnej własności lokalu poprzez decyzję administracyjną (tak: trafnie w ocenie autorów Sąd Najwyższy w orzeczeniu z dnia 30 marca 1998 r., III CKU 7/98, niepubl.). Może to nastąpić umownie, jednostronną czynnością prawną lub orzeczeniem sądowym (por. S. Rudnicki (w:) S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego...*, 2003, s. 183, 184; E. Gniewek (w:) *Kodeks cywilny ...*, red. E. Gniewka, t. I, s. 171).

c) Nieruchomości rolne

W art. 46¹ kodeksu cywilnego zawarta została definicja nieruchomości rolnej. Zgodnie z nią nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. Nieruchomości rolne, jako grunty rolne, są rodzajem gruntów (nieruchomości gruntowych) określonych w art. 46 k.c. Odróżnia się je od nieruchomości leśnych (lasów), mających własną regulację prawną (ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 z późn. zm.). Niektóre przepisy są wspólne, jak chociażby ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych.

Jak wspomniano, w przypadku nieruchomości rolnych chodzi o nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. O uznaniu nieruchomości za grunt rolny decyduje konkretne lub potencjalne jej wykorzystanie w celu prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie (zob. R. Magnuszewski, Glosa do uchwały SN z dnia 20 lipca 1995 r., III CZP 88/95, *Palestra* 1996, z. 1-2, s. 192). Nie można jednak do tej kategorii gruntów zaliczyć takich, które nie mają i nie będą mogły mieć w przyszłości, nawet dzięki zastosowaniu odpowiednich zabiegów agroturystycznych, charakteru nieruchomości rolnej (tak: W.J. Katner (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1181). Tym samym o charakterze nieruchomości decyduje jej przeznaczenie, a nie aktualny sposób jej wykorzystania. Ustawa dość szeroko określa przeznaczenie nieruchomości rolnych. **To wskazanie, iż o charakterze nieruchomości decyduje jej przeznaczenie, a nie aktualny sposób jej wykorzystania będzie miał fundamentalne znaczenie w podatku VAT, na co należy w tym miejscu już zwrócić szczególną uwagę.**

W wyroku z dnia 9 kwietnia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (II SA/Sz 865/08) wskazał, że art. 46¹ k.c. jest podstawowym przepisem zawierającym definicję kodeksową nieruchomości rolnej. Definicja ta ma także zastosowanie do wszystkich innych ustaw dotyczących nieruchomości (grun-

tów rolnych), chyba że zawierają one postanowienia odmienne. O rolniczym charakterze gruntu przesądza tylko jego rolnicze przeznaczenie, a nie sposób obecnego wykorzystywania. Dlatego do nieruchomości rolnej należą także odłogi i ugory, które potencjalnie biorąc mogą być wykorzystywane rolniczo. Kryterium wyodrębniającym (cechą wyróżniającą) nieruchomość rolną jest zatem możliwy sposób jej wykorzystania. Nie jest konieczne rzeczywiste prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej, zwierzęcej lub ogrodniczej, sadowniczej czy rybnej.

Z kolei w wyroku z dnia 20 marca 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (I OSK 435/07) wskazał, iż interpretacja art. 46 (1) k.c. prowadzi do wniosku, iż wskazuje on na czysto agronomiczne cechy gruntu, jakie powodują, że uzyskiwanie na nim produktów rolnych jest fizycznie możliwe. Co więcej, uzyskiwanie z gruntu płodów rolnych nie musi faktycznie następować. Artykuł 46 (1) k.c. zadowala się tutaj możliwością, istnieniem pewnej potencjalnej perspektywy uzyskiwania z gruntu płodów rolnych znajdujących swe uzasadnienie w fizyczno-agronomicznych właściwościach gruntu.

d) Prawo wieczystego użytkowania gruntu

Prawo użytkowania wieczystego jest znane zarówno Kodeksowi cywilnemu oraz ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.). **Z podatkowego punktu widzenia, co jest bardzo istotne, prawo to znane jest również ustawom podatkowym, w tym w szczególności ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U Nr 54, poz. 535 ze zm).** Warto zasygnalizować, że w tejże ostatniej ustawie, prawo użytkowania wieczystego nie jest prawem lecz towarem i podlega opodatkowaniu na takich samych zasadach jak każdy inny towar, z uwzględnieniem jego specyfiki.

Kodeks cywilny reguluje wyłącznie zagadnienia cywilnoprawne, powołana zaś ustawa o gospodarce nieruchomościami również zagadnienia administracyjnoprawne. W kwestii pozostających poza ustawowym uregulowaniem należy, w drodze analogii, stosować przepisy normujące bądź własność, bądź ograniczone prawa rzeczowe. Użytkowanie wieczyste zostało bowiem uregulowane jako prawo pośrednie łączące w sobie cechy zarówno prawa własności, jak i ograniczonych praw rzeczowych (por. np. K. Pietrzykowski (w:) K. Pietrzykowski (red.), *Komentarz*, t. 1, 2005, s. 654; S. Rudnicki, *Komentarz*, 2007, s. 415, w orzecnictwie np. postanowienie SN z dnia 17 stycznia 1974 r., III CRN 316/73, OSN 1974, z. 11, poz. 197). Z reguły – ze względu na szeroki zakres uprawnień użytkownika wieczystego, upodabniający użytkowanie wieczyste do prawa własności – analogiczne zastosowanie będą miały przepisy o własności w szczególności do takich kwestii jak wspólność tego prawa i jej zniesienie, jego ochrony, stosunków sąsiedzkich (zob. T. Smyczyński, *Ochrona prawa wieczystego użytkowania*, Pal. 1971, nr 3, s. 16; oraz por.

też np. wyrok SN z dnia 3 października 2000 r., I CKN 287/00, OSNC 2001, nr 3, poz. 43).

Przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być zgodnie z unormowaniem zawartym w art. 232. § 1 i 2 k.c. grunty stanowiące własność Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Grunty te mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym i osobom prawnym. W wypadkach przewidzianych w przepisach szczególnych przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być także inne grunty Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków.

e) Spółdzielcze prawa do lokali

Ustawa z dnia 15 grudnia 2000r. o spółdzielniach mieszkaniowych (dalej: U.s.m) wprowadza trzy kategorie praw: spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz prawo odrębnej własności lokalu.

Artykuł 9 ust. 1 U.s.m. zawiera istotne postanowienia określające treść lokatorskiego prawa do lokalu i sposób jego powstania. Wprowadza on, w porównaniu ze stanem sprzed wejścia w życie U.s.m., nową zasadę, że prawo to powstaje w drodze umowy cywilno-prawnej pomiędzy członkiem a spółdzielnią. Jest to umowa dwustronnie zobowiązująca, ale nakładająca na każdą ze stron zupełnie inne obowiązki. Członek zobowiązany jest na jej podstawie wnieść wkład mieszkaniowy (który, jak to wynika z dalszych przepisów U.s.m., nie pokrywa pełnych kosztów budowy lokalu, ale ich część) oraz uiszczać opłaty określone w ustawie (o których była mowa w art. 4 ust. 1 U.s.m.) i w statucie spółdzielni, a spółdzielnia ma mu w zamian oddać do używania lokal stanowiący jej własność (jak to wynika z art. 9 ust. 2 U.s.m.).

Nowelizacja U.s.m. dokonana 19 grudnia 2002 r. wprowadziła także zmiany w treści lokatorskiego prawa do lokalu, usuwając z omawianego przepisu regulację, iż spółdzielnia ma oddać członkowi lokal do używania „przez czas nieoznaczony”.

Należy też przyjąć, że takie spółdzielcze lokatorskie prawo wygasa z chwilą upływu okresu, na które zostało ustanowione – zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 U.s.m. (byłby to przypadek wygaśnięcia prawa z powodów określonych w rozdziale 2 U.s.m. innych niż ustanie członkostwa). A w konsekwencji należy także przyjąć, że w takim przypadku, po wygaśnięciu prawa stosować się będzie przepis art. 11 ust. 2 U.s.m. Spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego jest w istocie prawem do używania mieszkania przez czas określony w umowie pomiędzy członkiem i spółdzielnią (oznaczony lub nieoznaczony), przy czym inne warunki tego używania (także określające treść lokatorskiego prawa do lokalu) wynikają z innych

przepisów U.s.m. i ustawy Prawo spółdzielcze.

W przypadku własnościowego prawa do lokalu oraz odrębnej własności lokali często wskazuje się na niewielkie różnice, jakie zachodzą między tymi prawami. Wskazać jednak należy, że pierwsze z nich jest ograniczonym prawem rzeczowym, natomiast drugie stanowi własność. Oba typy podlegają bowiem i spadkobraniu i egzekucji oraz można je, nie pytając nikogo o zgodę, wynająć. A jednak spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego z gruntu obowiązujących przepisów jest dużo „słabsze”. Zespół przepisów prawa cywilnego regulujący prawo własności i inne prawa do rzeczy nazwano prawami rzeczowymi. Nieruchomość (a więc i lokal w rozumieniu U.w.l) oznacza przedmiot własności. Podmiot, który to prawo posiada jest właścicielem, natomiast podmiot, który posiada inne prawo majątkowe do nieruchomości niż własność jest tzw. władającym.

W kategorii praw rzeczowych spółdzielcze własnościowe prawo funkcjonuje jako ograniczone prawo rzeczowe, co za tym idzie nie jest własnością, lecz tylko niepełnym prawem majątkowym. Posiadacz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego to nikt inny jak władający, natomiast właścicielem (fizycznie) wciąż pozostaje spółdzielnia. Ponieważ istnieje możliwość zakładania ksiąg wieczystych dla spółdzielczych własnościowych lokali mieszkalnych, w dziale I- Sp tychże ksiąg znajdujemy informację o spółdzielni jako właścicielu gruntu. Nie podlega dyskusji, iż tylko pełna własność daje gwarancję pełnej swobody w dysponowaniu, nawet jeśli praktyka dnia codziennego i niezbyt czytelne regulacje Prawa spółdzielczego oraz U.s.m temu twierdzeniu przeczą. Pamiętajmy, że spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego pozostaje dziedzictwem PRL-u i choć nieco „ucywilizowane” nadal mylnie utwierdza w przekonaniu o posiadaniu pełnej własności. Spółdzielnie co do zasady wychodzą naprzeciw temu stanowi rzeczy, dopuszczając coraz powszechniej wykup potocznie rzecz ujmując – mieszkań – na własność. W tym celu podejmują procedurę wykupu gruntów oraz podejmują uchwały określające przedmiot odrębnej własności lokali w danych nieruchomościach budynkowych. Dopiero wówczas zawierane są umowy notarialne przeniesienia własności lokali. Odrębność lokalu wiąże się nierozzerwalnie z tzw. współwłasnością przymusową, czyli ułamkowym udziałem w gruncie, na którym posadowiony został budynek, oraz częściach wspólnych budynku (jak klatka schodowa, strych, dach, ściany zewnętrzne). W tym kontekście spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu wydaje się tworem zawieszonym niejako w próżni, w dodatku określonym dość nieprecyzyjnie (gdyż nie stanowi wydzielonej nieruchomości) i lakonicznie w samym dokumencie przydziału bądź umowy ustanawiającej to prawo.

Nabywając spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu ponosimy mniejsze koszty tzn. połowę opłaty notarialnej i w przypadku braku księgi wieczystej nie wnosimy opłaty sądowej za wpis. Skuteczność zbycia spółdzielczego własnościowego prawa nie zależy już od przyjęcia nabywcy w poczet członków spółdzielni.

Nic nie stoi na przeszkodzie, aby posiadacz prawa zrezygnował też z członkostwa w dowolnym momencie. Również pełna własność nie wiąże się z przymusem członkostwa, jakkolwiek korzyści, wynikające z pozostania w spółdzielni biorą górę i należy to mocno zaakcentować. Co prawda członkowie spółdzielni wnoszą opłaty na pokrycie kosztów utrzymania ich lokali, eksploatacji i utrzymania nieruchomości wspólnych, eksploatacji i utrzymania nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni oraz zobowiązań spółdzielni z innych tytułów, a także na pokrycie kosztów działalności społecznej, oświatowej i kulturalnej prowadzonej przez spółdzielnię, to jednak przychody spółdzielni są przeznaczane na dopłaty do kosztów utrzymania mieszkań i obniżają czynsz spółdzielców. Pozbawiając się członkostwa posiadacz własnościowego prawa bądź właściciel pozbawiają się wpływu na sposób zarządzania całą nieruchomością (przykładowo – nie mają prawa głosu na walnych zgromadzeniach) oraz prawa korzystania z pożytków działalności społecznej, oświatowej i kulturalnej, o której wspomniano. Brak członkostwa nie zwalnia mimo wszystko z obowiązku świadczenia na fundusz remontowy. Ów dotyczy jednakowo zamieszkujących nieruchomość budynkową. Nasuwa się jeszcze jedno istotne pytanie o los spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w sytuacji, gdy spółdzielnia ogłasza swą upadłość. Wówczas jednak, z chwilą zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego spółdzielni, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu przekształca się w prawo odrębnej własności, chyba że nabywcą budynku jest inna spółdzielnia mieszkaniowa. Zatem samo zagrożenie „utraty” spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu jako takie nie występuje samoistnie na gruncie obowiązujących przepisów.

f) Udział w nieruchomości

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (U.w.l.) w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.

Powyższe ustępy (1-3) art. 3 U.w.l. wyrażają zasadę, zgodnie z którą lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomość gruntowa, składająca się z indywidualnej własności samego lokalu (ewentualnie wraz

z pomieszczeniami przynależnymi) oraz z ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Zgodnie z ust. 1, prawo własności ułamkowej wspólnej części nieruchomości jest związane z własnością samego lokalu, a obie te części – całość lokalu i ułamek nieruchomości wspólnej, są nierozdzielnie związane i nie mogą być rozdzielone. Nie można więc sprzedać (zbyć, w języku mówionym ustawy VAT – dokonać dostawy) lokalu bez ułamkowego udziału we własności nieruchomości wspólnej i nie można znieść współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki istnieje odrębna własność lokali w nieruchomości. Wraz z lokalem nabywca nabywa udział w nieruchomości wspólnej – lokalu bez udziału nabyć nie można, podobnie jak udziału bez lokalu.

W świetle omawianego przepisu nie może więc wystąpić sytuacja, w której podmiot nie będący właścicielem żadnego z lokali w danej nieruchomości, jest współwłaścicielem wspólnych jej części (jest w ułamkowej części współwłaścicielem nieruchomości wspólnej). Nie może też wystąpić sytuacja, w której podmiot pozostaje właścicielem wyłącznie samego lokalu, a nie jest współwłaścicielem wspólnych części nieruchomości. Możliwa jest natomiast sytuacja, w której właścicielom różnych lokali przypadają różne udziały we wspólnej części nieruchomości, a także możliwe jest, że udziały te nie są proporcjonalne, ani do wielkości, ani do liczby posiadanych przez nich lokali. Ponadto, w świetle przywoływanych regulacji sam udział właściciela lokalu (-li) w gruncie i wspólnych częściach budynku jest co do zasady taki sam.

WPŁYW ORZECZENIA TSUE C-276/14 Z DNIA 29.09.2015R. NA POJMOWANIE EKONOMICZNEGO PRAWA DO DYSPONOWANIA NIERUCHOMOŚCIĄ, GMINA I POWIAT JAKO PODATNIK VAT.

1. Definicja podatnika w podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług podatnikami podatku VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, do 1 kwietnia 2013r. również wówczas, gdy dana czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

2. Pojęcie „świadczącego usługi związane z nieruchomościami” po orzeczeniu TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r.

Zgodnie z orzeczeniem TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. wszelkie świadczenie usług związane z nieruchomościami ma być przyporządkowane jednostce samorządu terytorialnego a sam fakt istnienia lub brak rachunku dochodów własnych pozostaje bez znaczenia dla oceny formalnej, komu przypisać daną sprzedaż. Zatem to czy jednostka samorządu terytorialnego wystawia sama faktury za najem czy też czyni to jednostka budżetowa pozostaje bez znaczenia dla oceny skutków podatkowych w VAT należnym. Zatem pojęcie „świadczącego usługi związane z nieruchomościami” winno być utożsamiane z podatnikiem VAT, którym jest gmina, powiat, województwo a nie jednostka budżetowa. Tym ostatnim zarówno TSUE jak i Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale I FPS 1/13 z 24.06.2013r. odmówił przymiotu „podatnika VAT”.

2.1. Budynki, budowle lub ich części, grunty

Dostawa towarów jest jedną z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od

towarów i usług. Dostawa towarów może mieć za przedmiot wyłącznie towary. Dlatego też istotne jest pełne dookreślenie zakresu definicji „towaru”, gdyż jest on przedmiotem znacznej części transakcji opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (VAT). Na gruncie podatku od towarów i usług znaczenie dla uznania danego przedmiotu za towar mogą mieć wyłącznie przepisy ustawy VAT. Normy innych aktów prawnych nie mają tutaj żadnego znaczenia. W szczególności wymaga to mocnego zaakcentowania, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wyraźnie wskazują na **ekonomiczne prawa do rozporządzania towarami jak właściciel a nie własność w sensie cywilistycznym**. W tym znaczeniu już samo wydanie nieruchomości do władania przez podmiot, któremu możemy przypisać cechy podatnika VAT (a więc handlowca, profesjonalisty) jest opodatkowane VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2010r., ilekroć w przepisach jest mowa o towarach rozumie się przez to rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Począwszy od 1 stycznia 2011r. na mocy ustawy z dnia 29 października 2010r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, definicja ta ulega zawężeniu, gdyż wskutek zmiany do ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, ustawodawca wskazuje, iż za „towar” należy uznać rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Po nowelizacji ustawy, począwszy od 1 stycznia 2011r. definicja towaru w żaden sposób już nie będzie definiowana w odesłaniu do klasyfikacji statystycznych. Z całą pewnością ułatwi to swobodniejsze poruszanie się po nowej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (tej z 2008r.). Dla celów podatku VAT, klasyfikacja PKWiU z 1997r. celem ujednolicenia standardów stosowanych obecnie dla celów podatków dochodowych i statystyki z podatkiem VAT, zostaje właśnie z dniem 1 stycznia 2011r. zastąpiona nową PKWiU z 2008r. Powyższa zmiana nie powoduje zmiany zakresu opodatkowania podatkiem VAT dostawy nieruchomości dokonywanych przez podatników tego podatku, w tym Gminy i Powiaty.

W przypadku budowli i budynków ustawa VAT w żaden sposób ich nie definiuje dla własnych potrzeb, co oznacza, że dla zdefiniowania dla celów podatku od towarów i usług tychże pojęć sięgnąć należy do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm. – dalej: Pr.bud). Zgodnie z tą ostatnią budynkiem będzie taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 Pr. bud.).

Z kolei budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfika-

cje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 Pr. bud.).

Za towary są uznawane także części budynków lub budowli. Po pierwsze, są to części wydzielone fizycznie z budynku bądź budowli. W szczególności będą to lokale mieszkaniowe lub użytkowe. Po drugie, za części budynków należy uznać także udziały w budynkach i budowlach. Część budynku czy budowli to także ich część ułamkowa, a więc udział w ich własności.

Na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych, innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. W związku z powyższym należy zauważyć, że istotne znaczenie co do określenia przeznaczenia gruntu mają ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Przeznaczenie gruntów dla celów ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług należy ustalać tylko w przypadku gruntów niezabudowanych. W przypadku gruntów zabudowanych ustalenie przeznaczenia jest zabiegiem zbędnym.

2.2. Rola miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych.

Zgodnie z ustawą o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W odniesieniu do obszarów morskich wód wewnętrznych, morza terytorialnego i wyłącznej strefy ekonomicznej przeznaczenie terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu określa się na podstawie przepisów ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej.

2.3. Rola decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

W sytuacji gdy dla danego terytorium (obszaru) właściwa jednostka samorządu terytorialnego nie uchwaliła miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przeznaczenie terenu następuje w praktyce w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, z tym że:

- Lokalizacje inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego;
- Sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

Oznacza to, że o budowlanym przeznaczeniu gruntu decyduje w pierwszej kolejności zapis w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku takiego planu budowlane przeznaczenie gruntu wynika z decyzji o warunkach zabudowy lub decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego. W przypadku braku MPZP i braku decyzji o warunkach zabudowy z całą pewnością dostawa gruntu nie będzie opodatkowana podatkiem VAT.

2.4. Rola studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego oraz ewidencji gruntów w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

W praktyce organów podatkowych najmniejszą wartość dla ustalenia przeznaczenia gruntu przyznawano do 1 kwietnia 2013r. ewidencji gruntów. W ocenie organów podatkowych ewidencja gruntów stanowiła jedynie urzędowy zbiór informacji faktycznych. Wynikające z niej zapisy są odzwierciedleniem stanu faktycznego i prawnego na dzień dokonania wpisu. Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę do planowania przestrzennego, ale tylko w zakresie danych faktycznych w niej zawartych i nie określają przeznaczenia gruntu. Sytuacja prawna uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2013r. kiedy do ustawy VAT wprowadzono definicję terenów budowlanych, która sprowadza się do ustalenia czy dla danego gruntu opracowano MPZP a w przypadku jego braku czy wydano decyzję o warunkach zabudowy. Z całą pewnością brak i jednego i drugiego powoduje, że nie mamy do czynienia z transakcją objętą podatkiem VAT.

2.5. Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.)

Opodatkowaniu podlegają grunty budowlane. Jeśli z dokumentów takich jak: miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, wynika, iż mamy do czynienia z gruntami, które nie są terenami budowlanymi to taka sprzedaż nie będzie objęta podatkiem VAT. Stawka VAT w wysokości 22% (od 1 stycznia 2011r., 23%) dotyczy wyłącznie terenów budowlanych.

2.6. Użytkowanie wieczyste

W uchwale 7 sędziów NSA z 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06) wskazano, iż ustanowienie oraz przeniesienie użytkowania wieczystego stanowi dostawę towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. Tym samym, błędny jest pogląd, że – w ramach stosunku użytkowania wieczystego – właściciel

gruntu (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego) świadczy na rzecz użytkownika wieczystego usługę. W związku z powyższym, użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.5.2004 r., nie jest opodatkowane VAT, przy czym sposób ustanowienia użytkowania wieczystego nie ma znaczenia.

Z dniem 1 grudnia 2008 r. art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 dodany został przez art. 1 pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie m.in. ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.z 2008, nr 209, poz. 1320). Od tej daty przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa.

Chociaż czynności ustanowienia użytkowania wieczystego nie zostały wyrażone wprost w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT czyli w definicji towaru, to obecnie nie może obecnie ulegać wątpliwości, iż w tym przypadku mamy do czynienia z towarem. Skoro przez dostawę towarów rozumie się również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa to w konsekwencji mamy do czynienia z towarem. Finalnie oznacza to zatem, że sprzedaż zwykłego gruntu jak również zbycie prawa użytkowania gruntu pojmowane jest dla celów podatkowych analogicznie. Ponadto dla opłat ponoszonych z tytułu użytkowania wieczystego ustawodawca wprowadził przepis art. 19 ust.16b ustawy VAT, z którego jasno wynika, iż są to opłaty ponoszone za „towar” a nie „usługę”.

Zakresem opodatkowania VAT objęta jest nie tylko sama odpłatna dostawa gruntów użytkowanych wieczysto, ale także zrównana z tą dostawą zamiana tych gruntów. Ponadto zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest tak samo jak dostawa towaru (dostawa gruntu) a nie świadczenie usług. Także wyłączenie prawa wieczystego użytkowania gruntu, jak również przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w pełne prawo własności oraz przekształcenie trwałego zarządu w prawo użytkowania wieczystego objęte jest zakresem opodatkowania podatkiem VAT. W jej zakres nie wchodzi jednak zbywanie działek gruntu objętych prawem użytkowania wieczystego z majątku prywatnego osób fizycznych. Zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest jako dostawa towaru (dostawa gruntu). W związku z tym podlega ono – na ogólnych zasadach – podatkowi VAT. Ma to miejsce, jeśli zostało dokonane po 1 maja 2004 roku.

Wpływ orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. na wewnętrzne stosunki pomiędzy Gminą/Powiatem a gminnymi/ powiatowymi jednostkami budżetowymi w procesie gospodarowania nieruchomościami

1. Czy pomiędzy jednostkami budżetowymi korzystającymi z majątku Gminy dochodzi do świadczenia usług zwolnionego z VAT?

Analiza zapadłego orzeczenia TSUE prowadzi do wniosku, że nie mogą mieć do czynności świadczenia usług wewnątrz własnych jednostek organizacyjnych zastosowania ustawy o podatku od towarów i usług.

2. Czy pomiędzy jednostkami budżetowymi po centralizacji/konsolidacji VAT dochodzić będzie do czynności refakturowania mediów?

Analiza orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. prowadzi do uzasadnionego wniosku, że po centralizacji rozliczeń podatku VAT, czynności refakturowania mediów nie będą mogły występować, gdyż refakturowanie może mieć zastosowanie pomiędzy dwoma odrębnymi podatnikami VAT. Tymczasem w świetle orzeczenia TSUE Gmina rozlicza podatek VAT za jednostki budżetowe, jednostki budżetowe nie będą występowały samodzielnie w podatku VAT, nie będą wystawiały faktur w swoim imieniu i na swoją rzecz, lecz w imieniu i na rzecz właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym „idea” i „istota” refakturowania jako czynności „przerzucenia” kosztów na właściwego nabywcę nie będzie miała zastosowania do rozliczeń pomiędzy Gminą a gminną jednostką budżetową. Pomiędzy swoimi własnymi jednostkami budżetowymi dojdzie natomiast zamiast do refakturowania do czynności obciążenia przez jedną gminną jednostkę budżetową, drugą gminną jednostkę budżetową dokumentem kosztowym.

3. Czy pomiędzy własnymi gminnymi jednostkami budżetowymi po konsolidacji VAT/centralizacji dochodzić będzie do „świadczenia usług”?

Analiza orzeczenia TSUE C276/14 z dnia 29.09.2015. a także zakresu opodatkowania podatkiem VAT czynności z art. 5 ustawy, prowadzi do wniosku, że po konsolidacji VAT/centralizacji nie będzie dochodzić do wzajemnych świadczeń uznanych za opodatkowane podatkiem VAT. Ideą bowiem orzeczenia TSUE jest przyjęcie takiej wykładni i koncepcji rozliczania VAT w samorządzie aby wyeliminować możliwość opodatkowania podatkiem VAT czynności realizowanych wewnątrz jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego na linii powiat-jednostka, jednostka-jednostka, w tym samym powiecie, posiadającym osobowość prawną. Zastrzeżenie to nie dotyczy zewnętrznego lub na zewnątrz świadczonych usług.

Wszelkie faktury wystawiane przez jednostki budżetowe będą zatem wystawiane na rzecz i w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, co oznacza, że sprzedawcą usług chociażby najmu –niezależnie od tego czy funkcjonują czy też nie rachunki dochodów własnych- będą zawsze jednostki samorządu terytorialnego a nie ich jednostki organizacyjne.

Sposób dokumentowania czynności z zakresu gospodarowania nieruchomościami publicznymi po centralizacji/ konsolidacji VAT

1. Najem, dzierżawa nieruchomości w Gminie

W świetle orzeczenia TSUE C-276/14 z 29.09.2015r. faktury za najem, dzierżawę wystawia jednostka budżetowa lub zakład budżetowy lecz czyni to w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.

Nierozzerwalnym elementem każdej umowy najmu są elementy dodatkowe (media) obejmujące dostawę energii elektrycznej, usługi jej dystrybucji, dostawy wody. W praktyce funkcjonowania umów najmu ukształtowały się dwa sposoby rozliczania tychże umów, poprzez wliczanie elementów dodatkowych do czynszu lub rozliczanie oddzielnie-obok czynszu.

Wartość zatem sprzedaży opodatkowanej najmu będzie przypisywana w deklaracji podatkowej jednostki samorządu terytorialnego-Gminy. Zatem każda jednostka budżetowa będzie zobligowana do przekazania danych jednostce samorządu terytorialnego o wielkości uzyskanej sprzedaży z podaniem kwoty podatku naliczonego przysługującego do odliczenia w związku z wyświadczoną usługą najmu. Z dniem 1 stycznia 2016r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U z 28 grudnia 2015r, poz. 2193). Przedmiotowe rozporządzenie określa wzór matematyczny, który w pierwszej kolejności jako sugerowany przez Ministra Finansów winny stosować jednostki budżetowe aby odliczać podatek VAT.

2. Przestrzeganie terminów płatności za faktury w Gminach.

Gminne/Powiatowe jednostki budżetowe po centralizacji VAT będą realizowały sprzedaż opodatkowaną w imieniu i na rzecz Gminy. Zgodnie z odrębnym zarządzeniem, to gminne/powiatowe jednostki budżetowe mają obowiązek przestrzegania terminów zapłat za należne faktury VAT.

3. Dokumentowanie najmu w Gminie.

Czynny podatnik podatku VAT ma obowiązek wystawić fakturę z tytułu wyświadczanej usługi najmu.

Obowiązek podatkowy w VAT co do zasady powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Dla niektórych czynności ustawodawca określił szczególny moment powstania obowiązku podatko-

wego. Tak jest w przypadku usług najmu świadczonych na terytorium kraju przez podatnika. Ustalenie prawidłowego terminu powstania obowiązku podatkowego wiąże się z poprawnym rozliczeniem VAT.

Zgodnie z podstawową zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną w przypadku wykonania jej części, dla której to części określono zapłatę.

Natomiast usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Za usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Należy jednak wskazać, że ustawodawca w stosunku do niektórych czynności ustalił moment powstania obowiązku podatkowego w sposób szczególny. Moment jego powstania jest na przykład uzależniony od daty wystawienia faktury. Czynności, dla których data wystawienia faktury wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego, zostały wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 3 i 4 ustawy o VAT.

Wśród tych wyjątków wymienione są usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze (art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy o VAT). Zasada ta obowiązuje wówczas, gdy faktura wystawiona jest terminowo (przykład 1). Jeżeli podatnik nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności.

Warto przy tym podkreślić, że dla usług najmu, dzierżawy, leasingu itp. otrzymanie zaliczki (zadatku, przedpłaty) nie wywołuje żadnych skutków podatkowych, nie powoduje obowiązku rozliczenia podatku VAT.

4. Termin wystawienia faktury z tytułu najmu

W myśl zasady wyrażonej w art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT, w przypadku świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.

Jak stanowi art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik zobowiązany jest do wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie przed dokonaniem sprzedaży lub świadczeniem usługi całości lub części zapłaty. Przepis ten nie ma jednak zastosowania w przypadku zaliczek otrzymanych na poczet usługi najmu (przykład 2). Przy czym w sytuacji gdy wcześniejsza zapłata należności w formie zaliczki wynikać będzie z umowy najmu, to ustalenia te zobowiązują podatnika do udokumentowania fakturą otrzymanej części należności. Fakturę należy wówczas wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

5. Wynajem dla "niepodatników"

Jak wskazano wcześniej, obowiązek podatkowy od usług najmu powstaje generalnie z chwilą wystawienia faktury. Zasada ta obowiązuje wówczas, gdy faktura wystawiona jest nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli w tym terminie podatnik nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności.

Jednak w art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT wskazano, że dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury dokumentującej najem, nawet na żądanie tych osób. Jeśli jednak taką fakturę zechce sporządzić, przepisy o VAT się temu nie sprzeciwiają.

Tak więc w przypadku niewystawienia faktury dokumentującej usługę najmu dla osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik, pomimo braku takiego obowiązku, fakturę wystawi i sporządzi ją przed upływem terminu płatności, data jej wystawienia wyznaczy termin powstania obowiązku podatkowego (przykład 3).

6. Dostawa mediów w związku z umową najmu

W praktyce dość powszechne jest, że przy usługach najmu wynajmujący refakturuje media na najemcę lokalu. Organy podatkowe powołując się na art. 29a ustawy o VAT uznają, że w przypadku świadczonych usług najmu za podstawę opodatkowania uznać należy wszystko, co stanowi zapłatę, tj. kwotę wynikającą z całości świadczenia pieniężnego pobieranego przez wykonawcę od nabywcy, łącznie z kosztami dodatkowymi. Ich zdaniem przy najmie mamy do czynienia z kompleksową usługą, opodatkowaną stawką właściwą dla usługi najmu jako całości (przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 listopada 2014 r., nr IBPP2/443-864/14/KO). Oznacza to, że do podstawy opodatkowania w przypadku świadczenia usług należy zaliczyć pobierane przez wykonującego wynagrodzenie także w tym zakresie, w którym obejmuje ono zwrot kosztów dodatkowych. Obowiązek podatkowy powstanie w tym przypadku co do zasady z chwilą wystawienia faktury za najem.

"(...) obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług najmu w okolicznościach wskazanych we wniosku, tj. w przypadku gdy Wnioskodawca dla nabywcy usługi - podatnika VAT czynnego w jednym dniu wystawił 25 faktur za wynajem pomieszczeń, na których wskazano jakiego okresu rozliczeniowego dotyczą, powstał z chwilą wystawienia tych faktur (...). (...)

W świetle powyższego Wnioskodawca jest obowiązany do złożenia kwartalnej deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług za okres kwartalny, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia przez Wnioskodawcę dla podatnika VAT 25 faktur za wynajem pomieszczeń, na których wskazano jakiego okresu rozliczeniowego dotyczą (...).

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 listopada 2014 r., nr IBPP2/443-736/14/KO

7. Zaliczki w najmie

Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, przewidzianego w Ustawie VAT. Termin ten został wskazany w art. 106i ust. 3 pkt 4 Ustawy VAT, zgodnie z którym faktura z tytułu świadczenia usług najmu lub dzierżawy powinna być wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności.

W szczególny sposób uregulowana została również kwestia powstania obowiązku podatkowego, w przypadku otrzymania przez podatnika zaliczki na poczet czynszu najmu lub dzierżawy. Co do zasady, otrzymanie zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w wysokości otrzymanej kwoty. Zasada ta nie ma jednak zastosowania do zaliczek otrzymanych na poczet czynszu z tytułu umowy najmu lub dzierżawy co wynika z art. 19a ust. 8 *in fine* Ustawy VAT. W związku z otrzymaniem tego rodzaju zaliczki, podatnik nie ma również obowiązku wystawiania faktury.

Powyższe wyłączenie powstania obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem zaliczki na poczet czynszu w niektórych przypadkach może być jednak mniej oczywiste. Rozważmy skutki podatkowe następującej sytuacji. Podatnik podpisuje umowę dzierżawy, na podstawie której oddaje dzierżawcy do używania urządzenie przemysłowe. Strony ustalają, że czynsz rozliczany będzie w półrocznych okresach rozliczeniowych. Jednocześnie jednak wydzierżawiający zastrzegł obowiązek wpłacania przez dzierżawcę miesięcznych zaliczek, rozliczanych ostatecznie na koniec okresu rozliczeniowego. Jest rozwiązaniem racjonalnym aby strony w umowie ustaliły terminu wpłat poszczególnych zaliczek. W przeciwnym wypadku po

stronie wydierżawiającego istniałby stan niepewności co do daty wymagalności poszczególnych zaliczek. Powstaje tutaj wątpliwość czy ustalony w umowie termin płatności zaliczek nie powinien być interpretowany jako „termin płatności” o którym mowa w art. 106i ust. 3 pkt 4 Ustawy VAT. W konsekwencji upływ terminu płatności poszczególniej zaliczki mógłby się wiązać z koniecznością wystawienia przez wydierżawiającego faktury VAT oraz rozpoznania obowiązku podatkowego w wysokości zaliczki należnej za dany miesiąc. Wspomniana wątpliwość może wynikać z treści - nieprecyzyjnych w przedmiocie zaliczek - przepisów Ustawy VAT, które powstanie obowiązku podatkowego w przypadku usług dzierżawy wiążą z wystawieniem faktury, która to z kolei powinna być wystawiona z upływem terminu płatności. (cyt za : Gazeta Podatkowa nr 9 (1154) z dnia 29.01.2015 Aleksandra Węgielska)

1. Podstawa opodatkowania przy poszczególnych czynnościach związanych z gospodarowaniem mieniem publicznym, stawki VAT przy nieruchomościach

Zasadą ogólną przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług jest to, iż podstawą opodatkowania jest cała kwota należna, Kwotą należną jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Zwiększa się ją o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania **nie wyodrębnia się wartości gruntu.**

Powyższa regulacja nie ma zastosowania do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. **W przypadku więc oddania gruntu w użytkowanie wieczyste z dokonywaną równocześnie dostawą budynków bądź budowli (ich części) posadowionych na tym gruncie, podstawa opodatkowania musi być ustalona odrębnie dla gruntu i odrębnie dla budynków, budowli lub ich części.**

W przypadku czynności ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lub przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, lub ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych jako kwotę należną przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

Do podstawy opodatkowania, o której mowa powyżej, wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy – zgodnie z postanowieniami statutu.

2. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych

Stosownie do treści art. 43 ust.1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie – w myśl art. 2 pkt 14 ustawy – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

Zatem, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć objęcie we władanie budynku, budowli lub ich części przez pierwszego nabywcę lub pierwszego użytkownika. Przedmiotowa nieruchomość nie musi być faktycznie zamieszkała, lecz winna być przejęta przez nabywcę do użytkowania. Wydanie przedmiotowego obiektu nabywcy winno nastąpić w ramach wykonania przez sprzedającego czynności podlegających opodatkowaniu, a za takie uważa się również umowy najmu i dzierżawy podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Zatem, pierwszym zasiedleniem jest również moment oddania budynku do użytkowania pierwszemu najemcy (dzierżawcy). Wówczas, jak wynika z przepisów ustawy, zwolnienie od podatku od towarów i usług stosuje się w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości, jeśli jest ona już zasiedlona bądź zamieszkała.

3. Ustanowienie i sprzedaż prawa użytkowania wieczystego w podatku VAT

Przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być zgodnie z unormowaniem zawartym w art. 232. § 1 i 2 k.c. grunty stanowiące własność Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym, i osobom prawnym. W wypadkach przewidzianych w przepisach szczególnych przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być także inne grunty Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków.

Należy podkreślić, iż charakter czynności oddania gruntu w użytkowanie wieczyste w świetle regulacji ustawy o podatku od towarów i usług został poddany ocenie przez Naczelny Sąd Administracyjny, który w składzie 7 sędziów w uchwale z dnia 8.01.2007 r. (sygn. akt I FPS 1/06) wskazał, że definicja dostawy towaru zawarta w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, w sposób celowy została oderwana od pojęcia przeniesienia własności w cywilistycznym tego słowa znaczeniu. Sąd zaakcentował, iż w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że art. 5 VI Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), stanowiący iż „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, należy rozumieć szeroko, analizując przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego ekonomiczną istotę transakcji, a nie jej charakter prawny. Sąd wskazał, że przyjęcie definicji dostawy towarów, ograniczonej wyłącznie do transakcji, na skutek których dochodzi do przeniesienia prawa własności, prowadziłoby do zawężenia zakresu opodatkowania tym podatkiem, względnie do uznania transakcji o charakterze bardzo zbliżonym do dostawy towarów za świadczenie usług. Powołując się następnie na przepisy art. 233 § 1 i następne k.c., Naczelny Sąd Administracyjny zaakcentował, iż w wyniku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego dochodzi do ekonomicznego przeniesienia władztwa nad gruntem (towarem w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy) na rzecz użytkownika wieczystego, co pozwala mu rozporządzać nim jak właściciel. Znajduje to wyraz zarówno w swobodzie korzystania z gruntu i czerpania z niego pożytków w sposób niemalże taki jak w przypadku właściciela tego gruntu, jak również w możliwości przeniesienia takiego władztwa na inny podmiot, tak jak ma to miejsce w przypadku dokonywania sprzedaży gruntu przez właściciela. Właśnie z uwagi na uznanie użytkowania wieczystego za prawo rzeczowe o charakterze zbliżonym do prawa własności, a nie do praw rzeczowych ograniczonych, nie było konieczne zdaniem Sądu odrębne wymienianie tego prawa w definicji dostawy zawartej w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Z pierwszej części definicji „dostawy towaru” wynika, że obejmuje ona w znaczeniu podatkowym ustanowienie prawa użytkowania wieczystego, które daje użytkownikowi wieczystemu prawo do rozporządzania gruntem jak właściciel, czyli w sposób podobny pod względem skutków ekonomicznych do właściciela. Mając na uwadze szerokie, ekonomiczne, a nie cywilistyczne rozumienie pojęcia przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a także uwzględniając fakt, że definicja towaru, zawarta w art. 2 pkt 6 ustawy, obejmuje grunty, Naczelny Sąd Administracyjny sformułował pogląd, iż oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy, a nie świadczenie usług, do którego odnosi się art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

Rozporządzanie prawem użytkowania wieczystego obejmuje możliwość przeniesienia tego prawa w formie sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy zobowiązującej do przeniesienia prawa, obciąże-

nia tego prawa hipoteką oraz innymi prawami rzeczowymi, uprawnienie do zrzeczenia się tego prawa, uprawnienie do wyodrębnienia własności lokali znajdujących się w budynku stanowiącym własność użytkownika wieczystego.

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli należy mieć na uwadze, iż w odniesieniu do tych czynności nie stosuje się przepisu art. 29 ust. 5 (art. 29 ust. 5a ustawy o VAT). Poprzez regulację zawartą w art. 29 ust. 5a ustawodawca przyjął, że sposób opodatkowania budynków będących przedmiotem dostawy nie będzie miał wpływu na sposób opodatkowania opłat pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste. A zatem z podstawy opodatkowania należy wyodrębnić wartość gruntu, czyli osobno należy opodatkować oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste a odrębnie dostawę budynku.

Z przepisów, których treść przytoczono wyżej, wynika, iż dostawa nieruchomości, co do zasady, korzysta ze zwolnienia z podatku VAT. Wykluczenie z tego zwolnienia następuje w sytuacjach gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz w sytuacji gdy od momentu pierwszego zasiedlenia nie minęły co najmniej dwa lata.

4. Zamiana nieruchomości i skutki w VAT

W art. 603 k.c. definiuje umowę zamiany w sposób nie odbiegający od najbardziej potocznego jej rozumienia jako umowę, w której jedna ze stron zobowiązuje się do przeniesienia własności rzeczy w zamian za zobowiązanie drugiej strony do przeniesienia własności innej rzeczy. Do zawarcia umowy zamiany wystarczy złożenie stosownych oświadczeń woli przez strony. Zgodnie z zasadą podwójnego skutku umów zobowiązujących najczęściej umowa zamiany prowadzi od razu do nabycia własności bądź innego prawa. Co do zasady, dla umowy zamiany nie jest wymagana forma szczególna. Art. 75 k.c. przewiduje wymóg formy pisemnej, gdy wartość przedmiotu czynności prawnej przekracza 2000 zł. W wypadku zamiany wartość obydwu świadczeń należy badać oddzielnie, a nie sumować, gdyż każda ze stron rozporządza prawem. Niezachowanie tej formy nie ma znaczenia dla ważności czynności prawnej niosąc za sobą jedynie ograniczenia dowodowe.

Jednakże, umowa zamiany nieruchomości wymaga, tak jak pozostałe umowy przenoszące własność nieruchomości albo zobowiązujące do jej przeniesienia, formy aktu notarialnego. Jest ona konieczna zarówno przy zamianie dwóch nieruchomości, jak i przy zamianie nieruchomości na inną rzecz bądź prawo. Niewątpliwie zamiana jest umową wzajemną, co rzutuje na ocenę sposobu jej wykonania i skutków niewykonania (art. 487 i n. k.c.) W braku odmiennych postanowień umowy świadczenia z umowy zamiany powinny być

spełnione jednocześnie. Każda ze stron może powołać się na art. 490 k.c. i wstrzymać spełnienie swego świadczenia z uwagi na pogorszenie stanu majątkowego kontrahenta. W tej grupie przepisów należy szukać rozwiązania problemu zwłoki jednej ze stron i niemożności świadczenia.

Charakterystyczne dla zamiany jest równoległe przysługiwanie szeregu uprawnień obu jej stronom, co może prowadzić do układu stron, w którym, na przykład, obie strony mogą od umowy odstąpić. Oczywiście, wystarczy odstąpienie jednej ze stron, aby powstał obowiązek zwrotu wzajemnych świadczeń. Wzajemność oznacza również, że wartości podlegających zamianie rzeczy bądź praw powinny być w ocenie zainteresowanych stron zbliżone tak, aby świadczenie jednej strony stanowiło ekwiwalent świadczenia drugiej strony.

Znaczące odchylenie od tej zasady może prowadzić do uznania umowy za połączoną z elementem darowizny. Zapobiec takiej kwalifikacji może ustalenie, iż jedna ze stron winna uzupełnić swoje świadczenie o dopłatę. Nie wpływa na charakter umowy zamieszczenie przez strony określenia wartości wzajemnych świadczeń w pieniądzu. Działanie to podyktowane jest chęcią uwidocznienia wobec organów podatkowych równowartości świadczeń czy też uznawanej przez strony różnicy wartości rynkowych zamienianych rzeczy, które jednak z punktu widzenia prawa cywilnego pozostają ekwiwalentami.

Dla stron konstruujących umowę zamiany odesłanie do przepisów o sprzedaży ma zasadnicze znaczenie, gdyż dopiero dzięki ich zastosowaniu można zobrazować całość praw i obowiązków stron. Oczywiście, strony, korzystając z zasady swobody umów, mogą uregulować wiele kwestii odmiennie niż wynikałoby to z przepisów k.c. Niemniej, niektóre przepisy k.c. mają charakter bezwzględnie obowiązujący zaś w praktyce strony umów dość często regulują tylko zasadniczą kwestię przejścia własności, czego skutkiem jest stosowanie w kwestiach nieuregulowanych przepisów k.c. Owo stosowanie ma być odpowiednie. Konieczne jest więc uwzględnienie specyfiki umowy zamiany, co prowadzi przede wszystkim do wyłączenia stosowania przepisów o cenie.

W przypadku gdy jednym z przedmiotów zamiany jest nieruchomości, aktualny może być obowiązek udzielenia informacji o stosunkach prawnych i faktycznych dotyczących nieruchomości (art. 546 k.c.). Zastosowanie, w braku odmiennych postanowień umowy, znajdzie także art. 548 k.c. wskazujący, kiedy na nabywcę przechodzą ciężary i korzyści związane z rzeczą przy czym dopuszczalne jest, określenie w umowie różnych dla obu zamienianych rzeczy chwil przejścia korzyści i ciężarów. Zamiana nieruchomości może dotyczyć wszelkich nieruchomości: gruntowych, budynkowych wreszcie lokalowych (lokalu stanowiących odrębny przedmiot własności). Własność budynków występuje najczęściej jako prawo związane z użytkowaniem wieczystym gruntu, wobec czego ewentualna zamiana musiałaby dotyczyć zarówno prawa własności budynku jak i prawa użytkowania wieczystego. Umowa zamiany nieruchomości wymaga dla swej ważności formy aktu notarialnego. Jeżeli strony inaczej nie postanowiły jej skutkiem jest przejście własności nieruchomości.

Strony mogą ograniczyć skutek umowy do czysto zobowiązującego. Mogą także, gdyż nie wydaje się to sprzeczne z istotą zamiany, ograniczyć skutek umowy do zobowiązującego dla jednej z zamienianych nieruchomości (i szerzej rzeczy) godząc się jednocześnie na przejście własności drugiej nieruchomości na nabywcę z chwilą zawarcia umowy. Strony zamierzające dokonać zamiany nieruchomości mają w zasadzie pełną możliwość korzystania z przewidzianych przez k.c. dodatkowych zastrzeżeń umownych (zadek, kary umowne zastrzeżone na rzecz jednej albo obydwu stron). Warto wskazać, że tego rodzaju nazwijmy to formy zabezpieczeń nie wywołują skutków w VAT (karty, odszkodowania), gdyż są związane nie z konkretną czynnością w VAT lecz z nienależytym wykonaniem zobowiązania.

Każda umowa zamiany może zostać poprzedzona umową przedwstępną. Dla nadania jej tzw. silniejszego skutku, czyli możliwości doprowadzenia do zawarcia umowy, a nie tylko uzyskania odszkodowania, potrzebne jest zachowanie formy aktu notarialnego. Stosując przepisy części ogólnej zobowiązań przy zamianie nieruchomości warto pamiętać o stanowisku SN (orzeczenie z 30.11.1994 r., III CZP 130/94), **które zastrzeżenie umowne prawa odstąpienia zrównuje z warunkiem, co oznacza, że umowa taka nie mogłaby przenosić własności.**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). **Z cyt. powyżej art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, nie wynika wcale, że odpłatność za czynności dostawy towarów lub świadczenia usług musi mieć postać pieniężną. Odpłatność jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową – zapłatą może być inny towar lub usługa, albo mieszaną – zapłata w części pieniężna a w części rzeczowa. Innymi słowy, dla uznania czynności za odpłatą, wystarczające jest, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tą czynność (por. ETS w sprawie Rompelman C-268/83).**

Przez umowę zamiany, zgodnie z art. 603 k.c. każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

Zatem w przypadku zamiany obie strony przenoszą na siebie wzajemnie własność rzeczy, występując jednocześnie w charakterze dostawcy, jak i nabywcy. Zapis art. 604 k.c. daje dyspozycję odpowiedniego stosowania do zamiany przepisów o sprzedaży. Nie mniej jednak umowa zamiany jest umową wzajemną, bardzo zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica w stosunku do umowy sprzedaży polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Ze względu na wzajemny charakter umowy, wartość świadczonych rzeczy powinna być ekwiwalentna. Jak wynika z powyższego, realizowane w oparciu o umowę zamiany przeniesienie własności towaru (w tym gruntu) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towa-

rów.

Obowiązek podatkowy od usług związanych z wykorzystywaniem nieruchomości po centralizacji VAT w Gminach/Powiatach.

1. VAT od umów najmu-czynsz

Podstawę stanowi art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 15 ustawy o VAT. Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 stanowi, iż opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i **odpłatne świadczenie usług** na terytorium kraju. Jak już wyżej była mowa najem i dzierżawa stanowią usługę w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast art. 15 ustawy o VAT określa, iż podatnikami są osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, co oznacza, że najem w podatku VAT stanowi czynność gospodarczą realizowaną przez jednostki samorządu terytorialnego w ich imieniu i na ich rzecz.

2. Zwolnienia przy najmie

Zwolnienie z opodatkowania ma miejsce w przypadkach:

1. usług w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe (art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT);

2. usług zakwaterowania:

a) w bursach i internatach świadczonych na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty,

b) w domach studenckich świadczonych na rzecz studentów i doktorantów uczelni prowadzących te domy studenckie,

c) świadczonych na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez podmioty inne niż wymienione w lit. a i b, pod warunkiem że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów (art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy o VAT);

d) dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze

3. Najem opodatkowany stawką VAT 8%

Stawką 8% VAT są opodatkowane usługi związane z zakwaterowaniem (poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Na tle powyższych regulacji za ciekawą można uznać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 marca 2011 r. nr IPPP1-443-25/11-4/JL.

Z przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż wynajmuje on lokale mieszkalne od ich właścicieli. Następnie dokonuje ich odpłatnego udostępnienia osobom trzecim – turystom bądź wszystkim innym potrzebującym czasowego miejsca pobytu. Świadczone usługi są rozliczane przy zastosowaniu stawki dobowej (odpłatność ponoszona przez osobę korzystającą z apartamentu stanowi iloczyn wykorzystanych przez nią dób hotelowych i stawki dobowej za korzystanie z apartamentu).

Na tym tle powstał problem czy świadczone przez wnioskodawcę usługi korzystają ze zwolnienia w podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36?

W wydanej interpretacji zajęto stanowisko, iż **usługi świadczone przez Wnioskodawcę nie korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 lecz podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki 8%**. Zostały więc zakwalifikowane jako usługi związane z zakwaterowaniem – na podstawie poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Z preferencyjnej stawki 8 % korzysta też:

- wynajem pasażerskich statków żeglugi śródlądowej z załogą (poz. 160 załącznika nr 3 do ustawy o VAT);
- wynajem środków transportu lotniczego pasażerskiego, z załogą (poz. 162 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

W pozostałych przypadkach do najmu i dzierżawy zastosowanie ma stawka podstawowa – 23 %. Jedynym przypadkiem wyłączającym opodatkowanie usług najmu z zakresu opodatkowania podatkiem VAT jest kwalifikowanie do odszkodowania zamiast do czynszu otrzymywanych należności zwłaszcza w sytuacji spornego najmu. W sytuacji bowiem rozwiązania umowy najmu i wezwania najemcy do opróżnienia zajmowanego lokalu gdy ten ostatni nie zostaje dobrowolnie opuszczony a najemca wpłaca za okres zajmo-

wania lokalu umówiony czynsz jego otrzymanie z podatkowego punktu widzenia nie podlega podatkowi VAT a stanowi odszkodowanie za bezprawne zajmowanie lokalu. W takich sytuacjach ustawa VAT sprzeciwia się opodatkowania otrzymanych należności. Warto jednakże w praktyce zadbać o stosowną dokumentację obrazującą ciąg czynności podejmowanych przez wynajmującego, gdyż organy podatkowe będą próbowały zakwalifikować takie należności do czynszu a nie do odszkodowania.

1. Budynki starsze i młodsze niż 5-letnie.

W ustawie o podatku od towarów i usług, zwolniono w art. 43 ust. 10 dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Zwolniono także dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa powyżej, pod warunkiem że:

- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30 % wartości początkowej tych obiektów.

Z kolei w art. 43 ust. 7a wskazano, iż warunku, o nieponoszeniu wydatków w kwocie przekraczającej 30% wartości początkowej nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat. **Oznacza to, że jeśli dochodzi do sprzedaży nieruchomości od której sprzedawca nie miał prawa odliczyć podatku VAT ale ulepszał nieruchomości w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym i ulepszenia te przekroczyły 30% wartości początkowej i po ulepszeniu wykorzystywał nieruchomość przez więcej niż 5 lat nadal zachowuje prawo do zwolnienia nieruchomości z podatku VAT przy sprzedaży. Jeśli natomiast po ulepszeniu wykorzystywał daną nieruchomość krócej niż lat 5 to sprzedaż będzie opodatkowana podatkiem VAT. W takim przypadku nie będzie pobrany podatek od czynności cywilnoprawnych od nabywcy. Zasady te obowiązywać będą również w 2017r.**

2. Budynki i lokale mieszkalne oraz niemieszkalne w podatku VAT

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. u. Nr 54, poz. 535 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów

i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Podstawowa stawka podatku VAT, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, wynosi 23%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Oznacza to, że wymienioną wyżej stawkę należy stosować, jeżeli brak jest przepisu szczególnego określającego obniżoną stawkę podatku lub zwolnienie od podatku, przy czym przepisy takie zawiera zarówno ustawa, jak też obowiązujące w obecnym brzmieniu do 31.12.2010r. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. u. Nr 224, poz. 1799).

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a. dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b. pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie – art. 2 ust. 14 ustawy – rozumie się 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.

3. Budynki i budowle ulepszone

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie, stosownie do art. 2 pkt 14 ww. ustawy, rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu lub
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym,

stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Stosownie do art. 29 ust. 5 ustawy, w przypadku dostawy budynków i budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

Według art. 43 ust. 10 ustawy, podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10 i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni,
- złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Zgodnie z ust. 11 ww. artykułu, oświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 2, musi również zawierać:

1. imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy,
2. planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części,
3. adres budynku, budowli lub ich części.

Zaliczki, przedpłaty, zadatki, raty w najmie. Sposoby rozliczenia podatku VAT przez Gminy/ Powiaty

1. Zaliczki, przedpłaty, raty, wadia.

Zaliczek i podobnych należności otrzymywanych na poczet przyszłych dostaw towarów i usług nie znajdziemy w katalogu przedmiotowym podatku VAT, tj. w art. 5 ustawy o VAT. W przepisie tym wymienione są bowiem rodzaje transakcji związanych z samym obrotem towarami i usługami, a nie z płatnościami dotyczącego tego obrotu. Mimo to już w momencie otrzymania w jakiegokolwiek części (lub w całości) zapłaty na poczet należności za przyszłą dostawę towarów lub na poczet należności za przyszłe wykonanie usługi, zapłata ta stać się musi przedmiotem opodatkowania podatkiem należnym VAT przez podmiot ją przyjmujący.

Oznacza to, że czynność przyjęcia zapłaty, tj. pobrania części należności w charakterze przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy. Obowiązkowi temu odpowiada po stronie nabywcy uprawnienie do otrzymania faktury, dającej podstawę do odliczenia podatku w niej naliczonego.

Jednakże należy zwrócić uwagę także na to, iż opodatkowanie podatkiem VAT zaliczki, to nie tylko i wyłącznie obowiązek ciążyący na stronie ją otrzymującej. Obowiązek ten dotyczy bowiem także zaliczek na nabycie towarów i usług z zagranicy. I w tym wypadku ciąży na stronie ją wpłacającej.

Także wpłata części należności w charakterze przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty, wiąże się zatem z powstaniem obowiązku podatkowego, ale tym razem po stronie wpłacającego, a nie otrzymującego. Dotyczy to jednak tylko dwóch takich przypadków, a mianowicie: wpłaty na poczet importu usługi oraz wpłaty na poczet wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Czyli tych przypadków, gdzie sama ta czynność także podlega opodatkowaniu przez nabywcę (w miejscu konsumpcji).

a) Definicja zaliczki

Zaliczka jest kwotą płaconą na poczet (a conto) należności z tytułu przyszłego wydania towaru lub przyszłego wykonania usługi. Podobną rolę do zaliczki pełni np. przedpłata, rata lub zadatek, a także kaucja lub wadium, o ile wpłaty te są zaliczane na poczet należności za wykonanie określonego świadczenia (rozliczane przed jego wykonaniem). Nie będzie zatem zaliczką (przedpłatą, ratą, zadatkiem) taki rodzaj wpłaty na przyszłą czynność, która w świetle przepisów o podatku VAT nie będzie stanowić ani dostawy towarów ani wykonania usługi.

Otrzymanie od kontrahenta zaliczki wpłacanej przez niego na zakup towarów i usług rodzi bezwzględny obowiązek wystawienia faktury dokumentującej ten fakt przez otrzymującego tę kwotę. Moment otrzymania zaliczki jest więc momentem wystawienia faktury i momentem powstania obowiązku podatkowego prowadzącego się do wykazania podatku należnego od przyjętej kwoty w ewidencji i w deklaracji rozliczeniowej VAT-7.

b) Faktura zaliczkowa

Istnieje ustawowy obowiązek fakturowania otrzymanych zaliczek. Zgodnie z nim, w przypadku otrzymania części należności przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi należy wystawić fakturę stwierdzającą tę okoliczność, datę otrzymania tej kwoty, cenę jednostkową zamówionych towarów lub usług bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę otrzymanej części należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (art. 106 ust. 3 ustawy o VAT). Faktura zaliczkowa jest standardową fakturą VAT. Może ona, ale nie musi mieć oznaczenia „ZALICZKA”. Jest wystawiana w przypadku, gdy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma od nabywcy całość lub jakąkolwiek część należności - określanej jako przedpłata, zaliczka, zadatek, rata - za zamówione określone towary lub za zamówione określone usługi. Jeżeli faktura zaliczkowa (jedna lub kilka) obejmują całą cenę brutto towaru lub usługi, sprzedawca po wydaniu towaru lub wykonaniu

usługi nie wystawia już faktury potwierdzającej przeprowadzenie rzeczywistej transakcji, tj. dostawę towarów lub świadczenie usług.

Faktura zaliczkowa powinna być wystawiona dokładnie w dniu przyjęcia zaliczki i ani dnia wcześniej. Może być jednak wystawiona później, jednakże nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zaliczki. Jeżeli jednak faktura zostanie wystawiona przed dniem otrzymaniem zaliczki, to taka faktura jest uznawana za niedokumentującą żadnej czynności opodatkowanej i tym samym za niedającą wpłacającemu taką zaliczkę podstawy do obniżenia wynikającego z niej podatku naliczonego (tak jest w ciągle aktualnym wyroku NSA z 2 lipca 1999 r. sygn. akt. S.A./Bk 651/98).

Podatnik wystawiając fakturę na wykonaną czynność (dostarczone towary czy wykonane usługi) nie powinien ujmować w niej otrzymanych wcześniej zaliczek na poczet tych czynności. Zaliczki bowiem powinny być i najczęściej są wcześniej odrębnie zafakturowane i odrębnie opodatkowane VAT. Jeśli jednak fakturę taką - na całość świadczenia - podatnik wystawi naliczając podatek VAT od całości należności za dostarczone towary lub wykonane usługi (czyli także od zafakturowanych i opodatkowanych wcześniej zaliczek) to ciąży na nim obowiązek odprowadzenia wykazanego w tych fakturach podatku VAT. Nawet gdy podatek ten został nienależnie, bo podwójnie, wykazany. Jednakże stwierdzając fakt niewłaściwego, tj. za wysokiego naliczenia kwot podatku łącznie z otrzymanymi wcześniej zaliczkami, podatnik winien skorygować faktury, które wystawił za całość należności za dostarczone towary czy wykonane usługi (Wyrok NSA z 4.05.1999 r. III S.A. 5344/98).

c) Stawka VAT na zaliczkę

Obowiązek podatkowy VAT powstaje zatem nie tylko wówczas, gdy podatnik odpłatnie dostarcza towar lub odpłatnie świadczy usługę, ale również wtedy, gdy otrzyma on jakąkolwiek część ceny na poczet tej dostawy towarów lub na poczet tego wykonania usługi, które mają nastąpić w przyszłości.

Jeśli zatem podatnik otrzyma określoną część (a jaka jest to część, zwykle określa się w umowie lub w zamówieniu) ceny jako zaliczkę, czyli **a conto** przyszłej dostawy towarów lub **a conto** przyszłego świadczenia usług, to ma on obowiązek wystawienia faktury i rozliczenia podatku VAT od otrzymanej kwoty zaliczki. Każda zatem wysokość wpłaconej kwoty zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego świadczenia usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT u zleceniobiorcy, czyli u przyjmującego zamówienie na tę dostawę towaru lub na to wykonanie usługi. Moment otrzymania zaliczki jest tym momentem, w którym wykazuje się należny VAT z tego tytułu.

Zaliczki nie mają swojej odrębnej stawki VAT, gdyż ich przyjmowanie jest tylko jednym z etapów przeprowadzanej transakcji, tj. sprzedaży określonego towaru lub świadczenia określonej usługi. Określenie w fakturze zaliczkowej wysokości podatku VAT odnosić się zatem musi do rodzaju towarów mających być

w przyszłości dostarczanych lub do rodzaju usługi mającej być w przyszłości wykonanej. Wysokość zastosowanej stawki VAT na zaliczkę jest zatem identyczna z tą, jaka dotyczy rzeczywiście dostarczanego towaru lub rzeczywiście świadczonej usługi.

Stawka VAT na zaliczkę jest identyczna ze stawką VAT na zamówiony towar lub usługę, które mają być wykonane w przyszłości. Jej wysokość jest ustalana w momencie wpłaty zaliczki, a nie w chwili realizacji świadczenia.

d) Przyjęcie zaliczki na poczet transakcji krajowych,

Ustawa o VAT bardzo precyzyjnie określa wszelkie momenty powstania obowiązku podatkowego VAT od otrzymanych zaliczek. Jeśli chodzi o transakcje dotyczące dostaw towarów i świadczenia usług, przeprowadzane na terytorium kraju, to momentem powstania obowiązku podatkowego od otrzymanej - przed wydaniem towaru lub przed wykonaniem usługi w ramach tych transakcji **–części należności, przedpłaty, zaliczki, zadatku** jest chwila jej otrzymania w tej części (art. 19 a ustawy). Niezależnie zatem od daty zafakturowania, obowiązek podatkowy od otrzymanych w/w kwot powstaje w momencie otrzymania a nie daty wystawienia faktury VAT.

e) Przyjęcie zaliczki na poczet dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze

Obowiązek podatkowy z tytułu należnych na podstawie odrębnych przepisów dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze powstaje z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika. W przypadku jednak uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze mających bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w tej części w momencie uznania rachunku bankowego podatnika.

f) Podstawa opodatkowania VAT przyjętej i wpłaconej zaliczki

Dopełniając obowiązku podatkowego w przypadku, gdy kwotę przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty podatnik otrzyma musi on dokonać określenia wysokości obrotu (podstawy opodatkowania). Podatnik powinien to uczynić już w momencie otrzymania zaliczki. Nie może zaś tego zrobić np. w chwili wystawienia faktury, na co ma 7 dni od otrzymania zaliczki, czy też jeszcze później, tj. w momencie wykonania czynności.

Jeżeli bowiem podatnik ujmuje do podstawy opodatkowania otrzymaną zaliczkę dopiero w momencie

wystawienia faktury, a nie w chwili otrzymania zaliczki, to naruszy miesięczny system rozliczeń podatkowych VAT (tak w wyroku NSA z dnia 31.05.2000 r. Sygn. akt I SA/Lu 356/99).

Gdy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma część należności w postaci przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty, obrotem jest kwota w wysokości otrzymanej, pomniejszona o przypadającą od niej kwotę samego podatku VAT. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze mających bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Częstym błędem jest wyliczanie przez podatników kwoty podatku VAT od pełnej wartości sprzedaży w momencie ostatecznego wykonania świadczenia, nawet jeśli wcześniej została uiszczona przedpłata. Taki sposób postępowania jest nieprawidłowy. Uiszczona bowiem przedpłata powinna być w tej części już poprzednio obłożona podatkiem VAT, tj. przed wykonaniem świadczenia. Brak opodatkowania przedpłat jest wówczas traktowany jako uszczuplenie podatkowe, czyli narażenie Skarbu Państwa na straty podatkowe.

g) Zwrot zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty – skutki w podatku VAT

W momencie otrzymania zaliczki, zadatku, przedpłaty czy raty na poczet należności za przyszłą dostawę towarów lub na poczet należności za przyszłe wykonanie usługi, musi ona zostać potraktowana jako opodatkowana podatkiem należnym VAT i zafakturowana przez przyjmującą ją podmiot.

Jednakże w momencie dokonania zwrotu zaliczki, zadatku, przedpłaty czy raty przez podmiot, który ją uprzednio przyjął na rzecz podmiotu, który ją wpłacił, z uwagi na niedojście do skutku umowy, należy wystawić fakturę korygującą „in minus”. Otrzymana część należności pierwotnie opodatkowana podatkiem należnym VAT - z uwagi na to, że przestaje być należnością, a staje się nadpłatą tej należności (nienależnym świadczeniem przysługującym do zwrotu) - jest świadczeniem niepodlegającym VAT. W fakturze korygującej zostanie zatem zmniejszony podatek należny VAT, który podatnik (wystawca korekty) ujmuje w deklaracji VAT-7 w momencie otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, zgodnie z wyrokiem I FSK NSA 589/11.

h) Zaliczka a zadatek

Dla celów VAT podobną rolę (aczkolwiek nie identyczną) do zaliczki pełni zadatek będący kwotą daną przy zawarciu umowy. Zadatek, jako część należności otrzymanej na poczet przyszłej dostawy towarów lub usług, już w momencie jej otrzymania w jakiegokolwiek części musi zatem stać się przedmiotem opodatkowania podatkiem należnym VAT przez podmiot ją przyjmujący. Oznacza to, że czynność przyjęcia zadatku jako części zapłaty, należności, ceny, wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego po stronie sprze-

dawcy. Obowiązkowi temu odpowiada po stronie nabywcy uprawnienie do otrzymania faktury.

Jednakże zadek - z czysto cywilistycznego punktu widzenia - jest także kwotą, która z braku odmiennego zastrzeżenia umownego albo zwyczaju, ma to znaczenie, że w razie niewykonania umowy przez jedną ze stron druga strona może bez wyznaczenia terminu dodatkowego od umowy odstąpić i otrzymany zadek zachować, a jeżeli sama go dała, może żądać sumy dwukrotnie wyższej. W razie wykonania umowy zadek ulega zaliczeniu na poczet świadczenia strony, która go dała; jeżeli zaliczenie nie jest możliwe, zadek ulega zwrotowi. W razie rozwiązania umowy zadek powinien być zwrócony, a obowiązek zapłaty sumy dwukrotnie wyższej odpada. To samo dotyczy sytuacji, gdy niewykonanie umowy nastąpiło wskutek okoliczności, za które żadna ze stron nie ponosi odpowiedzialności albo za które ponoszą odpowiedzialność obie strony (art. 394 kodeksu cywilnego).

Zadek różni się zatem od zaliczki tym, że w razie niewykonania umowy z winy strony zamawiającej dane świadczenie, druga strona, tj. przyjmująca zamówienie, zatrzymuje wpłacony zadek. Natomiast zaliczka w razie niewykonania umowy jest po prostu zwracana, co oznacza, iż żadna ze stron nie ponosi żadnych negatywnych konsekwencji z tytułu niedojścia do skutku umowy. I to bez względu na winę którejkolwiek ze stron umowy. Do zagadnienia wpływu na rozliczenia VAT zatrzymanego zadatku przez stronę przyjmującą zamówienie ustosunkował się ETS w wyroku z 18 lipca 2007 r. sygn. (C-277/05). ETS uznał bowiem, że zatrzymany zadek - w sytuacji gdy nie doszło do realizacji świadczenia - jest odszkodowaniem nie podlegającym VAT. Zdaniem Trybunału zatrzymany zadek, wpłacony na poczet ceny mającego wystąpić świadczenia, które nie doszło do skutku, nie stanowi wynagrodzenia tytułem rzeczywistego świadczenia wzajemnego za niezależną i możliwą do wyodrębnienia czynność (usługę) świadczoną na rzecz wpłacającego zadek. Ponadto zatrzymanie zadatku w następstwie odwołania wykonania świadczenia ma na celu naprawienie skutków niewykonania umowy. Zatem ani zapłata, ani zatrzymanie zadatku, ani jego zwrot w podwójnej wysokości nie należą - w ocenie ETS - do zakresu przedmiotowego VAT. Kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów dotyczących danego świadczenia podlegającego podatkowi VAT, w przypadku ich zatrzymania, gdy klient wycofa się z umowy, należy uznać za odszkodowanie ryczałtowe płacone w celu naprawienia szkody poniesionej w następstwie niewykonania umowy przez klienta, bez bezpośredniego związku z jakąkolwiek odpłatnie świadczoną usługą, które jako takie nie podlega opodatkowaniu.

Jeśli zatem przy otrzymaniu zadatku zostać on musi potraktowany jako część należności na poczet przyszłej dostawy i zafakturowany, to w momencie zatrzymania zadatku, z uwagi na niedojście do skutku umowy z winy zamawiającego, należy wystawić fakturę korygującą „in minus”. Otrzymana część należności pierwotnie opodatkowana podatkiem należnym VAT zmienia bowiem w tym momencie swój charakter i staje się odszkodowaniem niepodlegającym VAT. W fakturze korygującej zostanie zatem zmniejszony po-

datek należny VAT, który podatnik (wystawca korekty) ujmuje w deklaracji VAT-7 w momencie otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

i) Zaliczka a wadium i kaucja

Kaucja jest to suma pieniężna złożona jako gwarancja dotrzymania zobowiązania wynikającego z umowy. Natomiast wadium jest to kwota zbliżona w swoim charakterze do kaucji lub zastawu. Jest bowiem określoną sumą pieniędzy składaną w poczet zabezpieczenia dotrzymania warunków danej umowy. Wadium wpłacane jest zazwyczaj przy przetargach (licytacjach) na rzecz organu organizującego przetarg, gdzie oferent składa swoją propozycję cenową. Zatem z charakteru i roli, jaką w momencie wpłaty pełni wadium i kaucja, nie mogą one być uznane za zaliczkę. Mimo jednak tego, iż wadium i kaucja w momencie ich wpłacania nie mogą być uznane za zaliczkę, to jest taki moment, że mogą się nią stać. Oznacza to, że wadium i kaucja choć ze swojej istoty nie są zaliczkami, to jednak mogą w pewnych sytuacjach pełnić jej rolę.

j) Zaliczki nie objęte VAT

Przedpłata, zaliczka, zadek bądź rata tylko wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy kwota ta stanowi część ceny (należności, zapłaty) za mające nastąpić w przyszłości świadczenia, czyli za określoną dostawę towaru lub określone świadczenie usług. Oznacza to, że VAT należny od ww. rodzajów otrzymywanych wpłat wystąpi tylko wówczas, gdy w szczególności:

1. wpłata zostanie dokonana na poczet (a conto) świadczenia, które w świetle ustawy o VAT może być zakwalifikowane bądź do dostawy towarów bądź do świadczenia usług;
2. w umowie lub w innych dokumentach (np. zamówieniu) zostanie wyraźnie skonkretyzowane, jakich przyszłych towarów bądź jakich przyszłych usług wpłata ma dotyczyć;
3. w umowie lub w innych dokumentach zostanie wyraźnie skonkretyzowane, że wpłata stanowi w istocie swojej zaliczkę (przedpłatę, zadek bądź ratę) a nie np. nadpłacone należności z poprzednich dostaw.

W pierwszym przypadku z niebędącą zaliczką wpłatą na poczet przyszłych świadczeń mieliśmy wielokrotnie do czynienia. Dla przykładu wpłaty zaliczek przed 1 maja 2004 r. na poczet terenów budowlanych lub terenów przeznaczonych pod zabudowę nie były przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT, gdyż wówczas grunty w ogóle nie zaliczano do kategorii „towarów” w rozumieniu ustawy o VAT. Zatem wpłaty należności na poczet terenów budowlanych lub terenów przeznaczonych pod zabudowę dokonane przed 1 maja 2004 r. nie mogły być objęte podatkiem VAT, gdyż nie stanowiły zaliczek na „dostawę towaru”.

W drugim z wymienionych przypadków obowiązek podatkowy w zakresie VAT nie będzie dotyczył ta-

usług telekomunikacyjnych, świadczonych przez spółkę na rzecz konkretnego abonenta. NSA w takich przypadkach (patrz wyrok z 3 lipca 1996 r. sygn. akt SA BK 1522/95) mocno akcentuje, iż obowiązek podatkowy (także od zaliczek) musi wynikać wprost z ustawy o VAT, nie można go zaś określać w drodze rozszerzającej wykładni przepisów ustawy. Ponadto w przypadku gdy zapłata części należności mająca charakter przedpłaty, zaliczki czy zadatku jest czyniona np. na poczet nie będącego jeszcze wymagalnym zobowiązania do uiszczenia umówionej ceny, to nie jest możliwe dokonanie tej zapłaty w drodze potrącenia z wierzytelności przysługującej nabywcy od sprzedającego. Warunkiem skutecznego potrącenia jest bowiem równoczesne istnienie dwóch wierzytelności wymagalnych (art. 498 k.c.) (tak np. w wyroku NSA z 30 października 2001 r., sygn. akt SA/Sz 2988/00). (Tak: Elżbieta Rogala w: „Zaliczki a VAT”, BDO, Podatki i rachunkowość nr 11, listopad 2007 r.).

k) Zaliczka/wadium wpłacone do depozytu w Gminie

Depozyt notarialny nie jest formą otrzymania zapłaty. Zatem wpłata zaliczki czy też wadium do depozytu notarialnego nie może być uznane za „otrzymanie całości lub części zapłaty”, z którymi to okolicznościami ustawa wiąże skutek w podatku od towarów i usług. Dopiero przeistoczenie się np. wadium w zaliczkę (po ostatecznym wyborze kontrahenta zgodnie z Pzp) pozwala przyjąć, że mamy już zaliczkę a nie wadium. Dzień wyboru kontrahenta-zwycięzcy będzie dniem „otrzymania zaliczki” (powstałej z wadium).

2. Obowiązek podatkowy w VAT od czynności związanych z gospodarowaniem nieruchomościami w Gminie

Art. 19a zawiera zasady dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego. Zmiany te w sposób pełniejszy odzwierciedlają postanowienia dyrektywy 2006/112/WE (w szczególności w zakresie usług ciągłych) oraz porządkują i upraszczają przepisy w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji w tym zakresie. Obowiązek podatkowy do końca 2012 r. powstawał, co do zasady, z chwilą wydania towarów lub wykonania usługi, a jeżeli czynności te powinny być potwierdzone fakturą, z chwilą wystawienia tej faktury, nie później niż 7. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Rozliczenie tego podatku następowało w deklaracji za dany miesiąc (ewentualnie kwartał), w którym powstał obowiązek podatkowy, a to oznacza, że dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, w zależności od daty wystawienia faktury, obowiązek podatkowy powstawać mógł w miesiącu jej dokonania lub w miesiącu następnym. Poza tym dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z wystawieniem faktury, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być sto-

sowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji, a nie jako powszechna zasada. Tym samym brzmienie przepisów dotyczących ogólnych zasad momentu powstania obowiązku podatkowego budziło wątpliwości w kontekście ich zgodności z przepisami unijnymi. Wątpliwości te dotyczyły również obowiązujących tzw. szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego. W art. 19a ust. 1 wprowadzono generalną zasadę, że obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Wprowadzenie zasady, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, w miejsce obowiązującej reguły będzie oznaczać zmianę terminu rozliczenia podatku – co do zasady – jedynie w odniesieniu do przypadków gdy dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, możliwe było wystawienie faktury w następnym miesiącu (nie później niż 7. dnia od dokonania sprzedaży). Tylko w takiej bowiem sytuacji (tj. jeżeli podatnik wystawi fakturę w miesiącu następnym po miesiącu, w którym miały miejsce czynności opodatkowane) termin rozliczenia podatku zostanie przesunięty o jeden okres rozliczeniowy. W pozostałym zakresie, zarówno według reguł obowiązujących, jak i nowych reguł, podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Wprowadzone rozwiązanie w art. 19a ust. 1 jest zgodne z art. 63 dyrektywy 2006/112/WE, który przewiduje, że VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W przypadku otrzymania zapłaty przed dokonaniem tych transakcji ma zastosowanie art. 65 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania zapłaty, która to zasada znajduje odzwierciedlenie w projektowanym art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Nowe podejście oznacza rezygnację z dotychczasowego generalnego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z datą wystawienia faktury.

W art. 19a ust. 2 wskazano, że reguła ogólna powinna również być stosowana do usługi częściowej i zawiera również wskazówki, co należy rozumieć przez usługę częściową. Ustawa o VAT zawierała podobną regulację (art. 19 ust. 4 i 5), jednak bez wskazania, co należy rozumieć przez usługę częściową. Nowa definicja usługi częściowej nie narusza przepisów dyrektywy 2006/112/WE i odpowiada stosowanej w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Usługę częściową stanowić będzie określona część podzielnej w sensie gospodarczym usługi, dla której to części określono zapłatę. Takie rozwiązanie pomoże w ustaleniu obowiązku podatkowego np. w przypadku usług przyjmowanych częściowo, m.in. tych usług budowlanych, które nie zostaną objęte przepisem ust. 3. Ponadto w art. 19a ust. 3 wskazano, aby w przypadku usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznawano je za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te

płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. Takie podejście realizuje postanowienia dyrektywy 2006/112/WE zawarte w art. 64.

Natomiast w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem, w danym roku nie upływałyby terminy płatności lub rozliczeń, proponuje się, aby uznawać je za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług (art. 19a ust. 3 zdanie drugie). Przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy. Takie określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług o charakterze ciągłym odpowiada przepisom dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 64 tej dyrektywy w przypadku usług wykonywanych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, które nie wiążą się z zapłatą zaliczki lub płatnościami w tym okresie, uważa się je za dokonane z upływem każdego roku kalendarzowego, do czasu zakończenia świadczenia usług. Dyrektywa umożliwia jednak państwom członkowskim przyjęcie, w niektórych przypadkach, że dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż rok.

Przepis art. 19a ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów (wydania ich) na podstawie umowy dzierżawy, 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 (art. 19a ust. 4). Należy pamiętać, że towarem na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług są również wszelkie postacie energii.

Należy też zwrócić uwagę, że regulacją art. 19a ust. 4 objęte byłyby płatności z tytułu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT), co w praktyce oznacza, co do zasady, kontynuację obecnego podejścia w tym zakresie. Otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi w dalszym ciągu będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego, przy czym obowiązek ten konsekwentnie do przedstawionej zasady generalnej powstawać będzie z chwilą otrzymania zapłaty (obowiązek powstanie w odniesieniu do kwoty otrzymanej zapłaty) – art. 19a ust. 8. Zapłatą w tym wypadku będą, w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadek, rata, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu. Należy tutaj jednak zwrócić uwagę, że przepis pełniej realizuje zapis dyrektywy 2006/112/WE i dotyczy również (w przeciwieństwie do obecnych regulacji) np. zaliczek w dostawach energii elektrycznej.

Powyższa zasada, ma zastosowanie do wszystkich przypadków powstania obowiązku podatkowego wprowadzanych w art. 19a ust. 1 – 7 ustawy (w każdym przypadku otrzymanie całości lub części zapłaty, np. zaliczki przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi będzie powodować powstanie w tym momencie obowiązku podatkowego w części otrzymanej zapłaty). Jedynym odstępstwem od tej zasady będą obje-

te wewnątrzwspólnotowe dostawy i nabycia towarów.

Odnosnie do szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego, wskazania wymaga, że dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z terminem zapłaty, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Tym samym w art. 19a ust. 5 pkt 1 wskazano na powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z zapłatą, iż dotyczyć to będzie wyłącznie następujących czynności:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie (jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym” oraz dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18, które to przypadki również wiążą się z faktem „pojawiania się” wynagrodzenia z dużym opóźnieniem w stosunku do daty wykonanych czynności,
- 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 ustawy o VAT, stanowiących import usług. Jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego i wiąże się z tym, że wynagrodzenie w tych przypadkach wypłacane jest w dużym oddaleniu czasowym od wykonania usługi. Zastosowane wyłączenie (do usług objętych art. 28b ustawy o VAT) wynika wprost z dyrektywy 2006/112/WE,
- świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37 – 41 ustawy o VAT od podatku. Określenie dla tych usług momentu powstania obowiązku podatkowego w miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty z tytułu ich świadczenia, ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń.

Ponadto w art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT wprowadzono regulację, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1. Jest to kontynuacja obecnych regulacji i również uwzględnia okoliczność, że dopłaty te mogą być wypłacane w dużym oddaleniu czasowym od wykonania czynności. Obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 konsekwentnie powstawać będzie z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu tych czynności.

Jak już wyżej wskazano dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z wystawieniem faktury, jednak podobnie jak przy

możliwości powiązania z terminem otrzymania zapłaty jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Takie rozwiązanie zastosowano tylko w przypadku dostawy i drukowania książek oraz czasopism oraz świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych (art. 19a ust. 5 pkt 3), których specyfika obrotu (świadczenia) uzasadnia takie szczególne traktowanie.

Obowiązek podatkowy konsekwentnie powstaje od 1 stycznia 2013 r. z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Należy zaznaczyć, że ten szczególny moment obowiązku podatkowego miałby zastosowanie tylko w sytuacji, gdy dla danej transakcji powstaje obowiązek wystawienia faktury, czyli co do zasady w sytuacji, gdy transakcje są dokonywane na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami.

W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury dokumentującej ww. czynności lub wystawi ją z opóźnieniem, w art. 19a ust. 7 obowiązek podatkowy powstawał będzie z chwilą upływu terminów na wystawienie faktury, określonych w art. 106h ust.4 i 5, tj.:

- 30. dzień od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych (co do zasady w przypadku tych usług długość okresu, jaki upłynie od ich wykonania do powstania obowiązku, nie ulegnie zmianie w stosunku do obecnie obowiązujących zasad),
- 60. dzień od dnia dostawy książek i czasopism, a jeśli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów tych wydawnictw – 120. dzień od pierwszego dnia wydania tych towarów,
- 90. dzień od dnia wykonania czynności polegających na drukowaniu książek i czasopism.

Na takie rozwiązanie zezwalają przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a dokładnie art. 66 lit. c, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2010/45/UE, zgodnie z którym, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, VAT staje się wymagalny w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi lub, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Przepisy art. 19a będą mieć odpowiednie zastosowanie również do eksportu towarów oraz dostawy towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca (w tym importu usług). Brzmienie przepisów regulujących kwestię określenia momentu powstania obo-

wiązku podatkowego z tytułu importu towarów (ust. 9 – 11) zostało nieco zmodyfikowane w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji. Obowiązek podatkowy w imporcie towarów co do zasady powstawać będzie z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9). Z uwagi na to, iż w przypadku objęcia towarów procedurą celną: uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych i odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych dług celny powstaje z chwilą objęcia towarów tymi procedurami zmodyfikowany został przepis w ust. 10, który w będzie odnosił się wyłącznie do importu towarów objętych procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną. W przypadku objęcia towarów procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstawać będzie z chwilą objęcia towarów tą procedurą (art. 19a ust. 10). Natomiast jeśli import towarów objęty jest procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień, tranzytu, lub przeznaczeniem celnym wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, a od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, to obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą wymagalności tych opłat (art. 19a ust. 11). Powyższe oznacza, że jeśli nie są pobierane od tych towarów ww. opłaty, to zaprzestanie podlegania ww. procedurom/przeznaczeniom celnym spowoduje powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z zasadą ogólną (z chwilą powstania długu celnego).

Należy podkreślić, że terminy powstania obowiązku podatkowego określone w rozporządzeniu wykonawczym zostały objęte zasadami ustawowymi.

WÓJT

mgr Marzena Urban-Żelazowska

Predefiniowany VAT i pre-wskaźnik w Gminach oraz jednostkach budżetowych

Odliczenia VAT związane z gospodarowaniem nieruchomościami publicznymi , czyli kto i kiedy odlicza vat naliczony.

1. Ogólnie o odliczaniu podatku VAT w sektorze publicznym

Prawo do odliczenia VAT-u przysługuje wyłącznie w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są przez podmiot sfery budżetowej do wykonywania czynności gospodarczych , opodatkowanych podatkiem VAT. Jeżeli jednak jednostka prowadzi zarówno sprzedaż dającą prawo do odliczenia VAT-u, jak i niedającą takiego prawa, konieczne jest odrębne określanie kwoty podatku VAT naliczonego dla obu rodzajów sprzedaży. Jeżeli natomiast przyporządkowanie to nie jest możliwe, podmiot sfery budżetowej może odliczyć jedynie część VAT-u, stosując odpowiednią proporcję.

We wskazanym przepisie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wyrażona została generalna zasada określająca prawne możliwości odliczenia podatku naliczonego zapłaconego przy nabyciu towarów i usług. Przepis ten stanowi, iż w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Zatem aby Jednostka uzyskać prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (a w przypadku powstania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – prawo do zwrotu tej różnicy bądź do przeniesienia jej na następny okres rozliczeniowy), musi zostać spełniony podstawowy warunek, mianowicie nabywane przez podatnika towary lub usługi muszą służyć do wykonywania przez niego czynności podlegających opodatkowaniu. W sytuacji braku związku nabywanych towarów i usług ze sprzedażą opodatkowaną podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ww. ustawy 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 (te w przypadku wnioskodawcy występują i w tym zakresie ma miejsce kwartalne rozliczenie z tytułu podatku od towarów i usług, poprzez składanie deklaracji VAT-7K). Natomiast w sytuacji, gdy organ władzy publicznej (gmina) realizuje zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których został on powołany, nie ma on w tym zakresie statusu podatnika podatku od towarów i usług.

2. Odliczenia wprost oraz odliczenia mieszane w sektorze publicznym

Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie ostatni pakiet zmian wprowadzanych ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), zwanej dalej „ustawą nowelizującą”. Zmiany te polegają na doprecyzowaniu zasad odliczania podatku VAT w przypadku towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (działalności gospodarczej oraz celów poza systemem VAT), jeżeli nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika. Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszło również w życie 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. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie proporcji”. Rozporządzenie w sprawie proporcji określa zakres wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć, w przypadku:

- jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj. urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego i samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- samorządowych instytucji kultury,
- państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług tylko i wyłącznie w takim zakresie, w jakim zakupy te są wykorzystywane do wykonywania:

- ☐ czynności opodatkowanych,

- ☐ czynności dokonanych poza terytorium kraju, jeżeli podatek naliczony mógłby być odliczony, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),

- ☐ czynności zwolnionych od podatku na podstawie:

- ☐ art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41 ustawy o VAT, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l ustawy o VAT jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),

- ☐ art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, 8 i 9 ustawy o VAT

Celem zrealizowania prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik jest obowiązany do bezpośredniego przyporządkowania dokonanych zakupów do opisanych wyżej czynności (dających prawo do odliczenia).

Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, ust. 2a i ust. 7b oraz art. 90 ust. 1 ustawy o VAT

3. ZASADA PROPORCJONALNEGO ODLICZANIA

Jeśli nie jest możliwe przypisanie dokonanych zakupów towarów i usług w całości do czynności dających prawo do odliczenia (opisanych powyżej), ponieważ podatnik świadczy jeszcze inne czynności, ma on prawo do odliczenia jedynie tej kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom dającym prawo do odliczenia.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 7b oraz art. 90 ust. 2 ustawy o VAT

Sposób określenia proporcji (sposób wyliczenia kwoty podatku naliczonego do odliczenia), który winien zostać zastosowany w ww. przypadkach uzależniony jest od charakteru wykonywanych przez podatnika – obok czynności opodatkowanych – innych dodatkowych czynności:

- ☐ pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT (niepodlegających opodatkowaniu VAT),
- ☐ wykorzystywania nieruchomości stanowiącej majątek przedsiębiorstwa na cele osobiste (prywatne),
- ☐ zwolnionych z VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b i art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT

4. Czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej

Definicja działalności gospodarczej zawarta jest w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania VAT. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą.

Może to być przykładowo:

- ☐ otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów,
- ☐ sprzedaż wierzytelności „trudnych”,
- ☐ otrzymanie dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze niemających bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub usług przez niego świadczonych, lecz wykorzystywanych w całości do wykonywania działalności gospodarczej objętej podatkiem VAT,

- ☐ działania pracodawcy polegające na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków funduszu tworzonego na podstawie ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych¹ w celu udostępnienia ich nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w tej ustawie,
- ☐ obowiązki pracodawcy wynikające z ustawy o związkach zawodowych², np. udostępnienie pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy,
- ☐ otrzymanie przez komorników sądowych zwrotu wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji (zwrotu wydatków takich jak np. należności biegłych, koszty ogłoszeń w pismach, koszty transportu specjalistycznego, przejazdu poza miejscowość, która jest siedzibą komornika, przechowywania i ubezpieczania zajętych ruchomości, koszty doręczenia środków pieniężnych przez pocztę lub przelewem bankowym, koszty uzyskiwania informacji niezbędnych do prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia),
- ☐ zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste, w przypadkach o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, dalej zwane „celami osobistymi” lub „celami prywatnymi”. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT.

Cele osobiste (prywatne)

Przez cele osobiste należy rozumieć cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz innych osób będących osobami trzecimi wobec podatnika lub przez jego pracowników.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wyrok TSUE w sprawie C-515/07 (pkt 38), opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-515/07 (pkt 55), wyrok TSUE w sprawie C-124/12 (pkt 34)

Wyjątkiem będzie sytuacja nieodpłatnego wykorzystania na cele osobiste (prywatne) nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, w którym to przypadku rozliczanie wydatków związanych z tą nieruchomością następuje na odrębnych zasadach, opisanych na str. 15-17 opracowania.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b i art. 90a ust. 2 ustawy o VAT

Czynności zwolnione z VAT

Czynnościami zwolnionymi z VAT są czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT, jednakże zwolnione z tego podatku na podstawie przepisów ustawy o VAT lub rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy (bez prawa do odliczeń).

5. Czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą

Czynności pozostające poza działalnością gospodarczą obejmują sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT, przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy.

Jeśli podatnik nie wykonuje czynności pozostających poza działalnością gospodarczą lub czynności zwolnionych z VAT oraz nie wykorzystuje nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne, zasady odliczania proporcjonalnego opisane w niniejszej broszurze nie znajdą do niego zastosowania. W konsekwencji, w pierwszej kolejności – celem ustalenia czy do sytuacji podatnika znajdą zastosowanie zasady odliczania proporcjonalnego – należy ustalić charakter wszystkich wykonywanych przez niego czynności. Jeśli podatnik wykonuje którekolwiek z opisanych czynności znajdą do niego zastosowanie odpowiednie zasady odliczenia proporcjonalnego:

- ☐ w przypadku wykonywania czynności pozostających poza działalnością gospodarczą, jak i czynności w ramach prowadzenia działalności gospodarczej – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 2a-2h i art. 90c oraz w rozporządzeniu w sprawie proporcji,
- ☐ w przypadku wykorzystywania nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne jak i na cele działalności gospodarczej podatnika – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 7b i art. 90a,
- ☐ w przypadku czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT – zasady wskazane w art. 90 i art. 91 ustawy o VAT.

W przypadku wykonywania przez podatnika jednego, dwóch lub wszystkich z opisanych czynności zastosowanie znajdzie każdy z przypisanych do danych czynności sposobów odliczania proporcjonalnego. Odpowiednio w pierwszej kolejności zastosowanie znajdą zasady wskazane w art. 86 ust. 2a-2h, następnie zasady wskazane w art. 86 ust. 7b i ostatnie w kolejności zasady wskazane w art. 90. Po zakończeniu roku podatkowego należy dokonać korekty na podstawie art. 90c i art. 91, natomiast korekta wskazana w art. 90a dokonywana będzie w sytuacji wystąpienia zmiany w sposobie używania nieruchomości do celów działalności gospodarczej i do celów prywatnych.

6. ODLICZANIE PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI POZOSTAJĄCYCH POZA DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ

a) Odliczanie bieżące (wstępne)

W przypadku zakupu towarów i usług:

- ☐ wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów pozostających poza taką działalnością,
- ☐ których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego zawartego w ich cenie tylko w takiej części, którą można proporcjonalnie przypisać do jego działalności gospodarczej (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT).

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Przepisy

ustawowe wymagają jednak, aby odpowiadał on najbardziej specyficznie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Będzie to spełnione, jeśli sposób ten:

- ☐ zapewni dokonanie odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w części przypadającej na działalność gospodarczą (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT) oraz
- ☐ obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą oraz na cele inne (z wyjątkiem celów prywatnych) – gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 2b ustawy o VAT

W oparciu o wybrany przez podatnika sposób określenia proporcji wyznaczy on proporcję, według której powinna być obliczana kwota podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą, zwaną dalej „proporcją”. W przypadku gdy podatnik będzie w ramach działalności gospodarczej wykonywał czynności opodatkowane VAT i zwolnione z VAT powinien obliczyć również proporcję wynikającą z art. 90 ustawy o VAT (jeżeli nie będzie w stanie wyodrębnić kwot podatku naliczonego przypisanych do czynności opodatkowanych VAT).

1. Metody ustawowe

Ustawa proponuje kilka metod, które podatnik może wykorzystać celem proporcjonalnego obliczenia podatku naliczonego, jednakże katalog ten nie ma charakteru obligatoryjnego i zamkniętego. Ustawa podaje jako przykładowe metody wykorzystujące następujące dane:

- ☐ średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „pracownicza”);
- ☐ średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością (metoda „godzinowa”);
- ☐ roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość

dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza (metoda „obrotowa”);
□ średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „powierzchniowa”).

Dopuszczalna jest także metoda będąca kompilacją metod ustawowych czy też każda inna metoda, pod warunkiem jednak, że będzie odpowiadała ona najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Możliwe jest także zastosowanie kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika rodzajów działalności lub w zależności od rodzajów dokonywanych nabyć, jeśli jest to uzasadnione ekonomicznie.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyfice prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w rozporządzeniu w sprawie proporcji. Podmioty te mogą stosować inną metodę określenia proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą.

W przypadku gdy podatnik zdecyduje się na stosowanie metody opartej na obrocie i przychodach, do obrotu (przychodu) nie będzie wliczało się kwoty podatku VAT, jak również obrotu (przychodu) uzyskanego z:

- dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane (lub mogłyby zostać zaliczone) przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- dostawy gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika (lub mogłyby zostać zaliczone) – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

tytułu transakcji dotyczących usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 (tj. zasadniczo usług o charakterze finansowym), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 90 ust. 5, 6 i 9a ustawy o VAT)

Wyłączenie obrotu (przychodu) opisane powyżej powinno być interpretowane zgodnie z tezami wypracowanymi przez orzecznictwo TSUE, w szczególności w wyrokach: C-174/08 (pkt 35), C-306/94 (pkt 18-23), C-77/01 (pkt 77-80) oraz C-98/07 (pkt 23-26 oraz 35-36). Orzecznictwo TSUE znalazło odzwierciedlenie w ustalonej już linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 18 marca 2015 r. sygn. I FSK 240/14, z 5 maja 2015 r. sygn. I FSK 479/14 oraz z dnia 27 maja 2015 r. sygn. I FSK 117/14).

2. Dane wykorzystywane w wybranej przez podatnika metodzie

Zasadą jest wykorzystywanie danych za poprzedni rok podatkowy, zatem odliczenie bieżące podatnika będzie miało charakter wstępny (konieczna będzie korekta tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych, po zakończeniu roku podatkowego). Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której będzie dokonywać na bieżąco tego odliczenia, przyjmuje dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się jednorazowo (tzn. raz w roku) w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane z zakończonego roku 2016.

W sytuacji gdy podatnik dopiero rozpoczyna wykonywanie działalności mieszanej, tzn. działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą, wykorzystuje dane wyliczone szacunkowo, również według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Po zakończeniu roku podatkowego konieczne będzie jednak dokonanie korekty tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych z tego roku.

Jeśli podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć wykorzystanie danych za poprzedni rok podatkowy byłoby

z jakichś względów niereprezentatywne może w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjąć również dane wyliczone szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2d-2f ustawy o VAT

Proporcję bieżącą (wstępną) określa się procentowo w stosunku rocznym i zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej. Ustaloną na bazie danych za zeszły rok podatkowy proporcję stosuje się do odliczeń dokonywanych w trakcie całego roku bieżącego.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g zdanie pierwsze i drugie ustawy o VAT

3. Roczna korekta odliczeń (korekta rzeczywista)

Podatnik po zakończeniu roku podatkowego – w rozliczeniu za styczeń roku następnego (lub I kwartał roku następnego – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego według proporcji wstępnej (bazującej na danych z roku poprzedniego) podatku naliczonego, przy uwzględnieniu danych dla zakońzonego roku podatkowego – według proporcji rzeczywistej. Przykładowo, podatnik dokonując bieżącego (wstępnego) odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016, do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane rzeczywiste za zakończony rok 2016.

Podatnik dokonując korekty rocznej może przyjąć inny sposób określenia proporcji niż wybrany dla dokonywania odliczenia bieżącego (wstępnego), jeżeli sposób ten okaże się bardziej reprezentatywny dla zakońzonego roku. Przykładowo, odliczenie dokonywane zgodnie z metodą „obrotową”, może zostać skorygowane w trybie korekty rocznej według metody „powierzchniowej”, o ile metoda ta – np. wskutek zmiany profilu działalności podatnika w trakcie roku podatkowego – okazała się bardziej odpowiadająca specyfice jego działalności.

Jeśli podatnik z uwagi na specyfikę działalności został upoważniony – w drodze rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT – do przyjęcia danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy do ustalenia proporcji wstępnej, korekty rocznej dokonuje przy uwzględnieniu danych za poprzedni rok podatkowy. Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2014. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane za zakończony rok 2015.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1-3 ustawy o VAT

Korekty rocznej (rzeczywistej) dokonuje się przy odpowiednim zastosowaniu zasad dokonywania korekty rocznej w przypadku prowadzenia przez podatnika działalności opodatkowanej VAT i zwolnionej z VAT (art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT). I tak:

☐ nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 10-letnią korektą;

Wyjątek stanowią:

☐ nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł,

☐ opłaty roczne pobierane z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste,

w przypadku których dokonuje się korekty dla zakońzonego roku podatkowego;

☐ pozostałe towary i usługi zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 5-letnią korektą;

Wyjątek stanowią towary i usługi o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł, w przypadku których dokonuje się korekty dla zakońzonego roku podatkowego.

☐ towary i usługi inne niż środki trwałe i wartości niematerialne i prawne – objęte są roczną korektą.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT)

Roczna korekta – w zależności od przyporządkowanego danemu towarowi lub usługowi okresu korekty – dotyczy całej wartości podatku naliczonego, jednej piątej lub jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł, korekty rocznej dokonuje się przez cały okres korekty (za każdy rok), tj. w przypadku nieruchomości przez 10 lat, a w przypadku ruchomości przez 5 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT)

Należy pamiętać, że w przypadku, gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną i zwolnioną, opisana powyżej korekta podatku odliczonego musi uwzględniać też korektę, o której mowa w art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

W przypadku transakcji zbycia przez podatnika jego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa do dokonywania (kontynuowania) korekt rocznych zobowiązany jest nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 9 ustawy o VAT)

Opisane powyżej zasady dokonywania rocznych korekt (rzeczywistych) znajdują zastosowanie dopiero w odniesieniu do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.

Powyższa zasada zawarta w przepisie przejściowym nie dotyczy jednak wydatków na nabycie lub wytworzenie nieruchomości lub praw wieczystego użytkowania gruntów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanych dotychczas w

działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą (zarówno działań mających charakter prywatny, jak i działań np. w charakterze organów władzy publicznej).

4. ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI OSOBISTYCH (PRYWATNYCH)

α) Wydatki na nabycie dóbr inwestycyjnych

W przypadku nabycia dóbr inwestycyjnych:

- ☐ czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa przekracza 15 tys. zł (tzn. stanowiących w całości majątek przedsiębiorstwa),
- ☐ które podatnik również planuje wykorzystywać/wykorzystuje do celów osobistych (prywatnych) swoich lub pracowników odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia (wytworzenia) tego dobra przysługuje natychmiastowo w całości (przy spełnieniu oczywiście wszystkich warunków wynikających z ustawy o VAT), jednakże każde wykorzystanie prywatne tego dobra podlega opodatkowaniu.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, orzecznictwo TSUE, np. C-460/07 (pkt 42).

β) Wydatki na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa

W przypadku ponoszenia przez podatnika wydatków na nabycie oraz wytworzenie nieruchomości (w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów), która:

- ☐ została włączona do majątku jego przedsiębiorstwa, oraz
- ☐ jest wykorzystywana zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów osobistych (prywatnych) a przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b ustawy o VAT

Od 1 stycznia 2016 r. zasada ta nie dotyczy sytuacji wykorzystywania nieruchomości zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów pozostających poza działalnością gospodarczą (np. działalność w charakterze organu władzy), innych jednakże niż cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników. Rozliczanie podatku naliczonego (odliczanie bieżące oraz dokonywanie korekt rocznych) w przypadku wykorzystywania nieruchomości do celów pozostających poza działalnością gospodarczą, innych jednak niż cele prywatne odbywać się będzie bowiem od 1 stycznia 2016 r. na zasadach wskazanych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b ustawy o VAT oraz art. 1 pkt 4 lit. a i lit. b ustawy nowelizującej

5. Metoda wyliczenia udziału procentowego

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się wyliczenia tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Wybrany sposób musi jednak gwarantować jak najbardziej zbliżone do rzeczywistego obliczenie podatku naliczonego związanego wyłącznie z działalnością gospodarczą. Wskazać należy, że po zmianie przepisów od 1 stycznia 2016 r. może być dalej stosowana – o ile jest najbardziej zbliżona do rzeczywistego obliczenia podatku naliczonego – „metoda „powierzchniowa”.

Obliczony przy zastosowaniu wybranej metody podatek naliczony (czyli kwota/część kwoty podatku związana wyłącznie z działalnością gospodarczą):

- ☐ będzie podlegał odliczeniu w całości – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT,
- ☐ będzie podlegał odliczeniu w części, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 90 ustawy o VAT – jeżeli będzie związany równocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT i czynnościami zwolnionymi z VAT, a których to przypisanie wyłącznie do którychś z tych czynności nie jest możliwe, albo
- ☐ nie będzie podlegał odliczeniu – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT.

6. Korekta odliczeń (korekta rzeczywista)

Podatnik jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego podatku naliczonego, jeśli w ciągu 120 miesięcy (licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania) nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej.

Korekty tej (zwiększającej lub zmniejszającej odliczenie podatku naliczonego) dokonuje się:

- ☐ jednorazowo w deklaracji za okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym nastąpiła zmiana w stopniu wykorzystania,
- ☐ w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty,
- ☐ z uwzględnieniem proporcji określonej w art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT – jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych z VAT (bez prawa do odliczenia podatku naliczonego).

W przypadku zmiany stopnia wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej (w szczególności w przypadku zmniejszenia tego zakresu) nie znajduje zastosowania obowiązek opodatkowania używania nieruchomości do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT). Obowiązek ten został bowiem zastąpiony systemem korekt.

Podstawa prawna: art. 90a ust. 2 ustawy o VAT

7. Wydatki na nabycie pozostałych towarów i usług

W przypadku nabycia:

- ☐ dóbr inwestycyjnych czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł (z wyłączeniem nieruchomości oraz pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),
- ☐ pozostałych towarów i usług,

które podatnik również planuje przeznaczyć (wykorzystać/wykorzystywać) do swoich celów prywatnych lub celów prywatnych swoich pracowników, odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia tych towarów i usług przysługuje w takiej części, w jakiej nabycie to będzie wykorzystane do opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika. Jedynie w sytuacji gdy podatnik w chwili nabycia towarów i usług nie jest w stanie obiektywnie określić, w jakim zakresie towary i usługi będą wykorzystywane do celów opodatkowanej działalności gospodarczej, a w jakim do celów prywatnych, możliwe jest całkowite odliczenie VAT od tego nabycia, z równoczesnym jednak obowiązkiem opodatkowania VAT wykorzystania prywatnego towarów lub usług.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

Odliczenia podatku VAT przez jednostki budżetowe, zakłady budżetowe. Metody odliczania VAT wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015r.

1. ZASADY OBLICZANIA ZAKRESU WYKORZYSTYWANIA NABYWANYCH TOWARÓW I USŁUG DO CELÓW DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W PRZYPADKU NIEKTÓRYCH PODATNIKÓW

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. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem” określa sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć, zwany dalej „sposobem określenia proporcji” oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, w przypadku:

☐ jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj.:

- urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej, zwanego dalej również „urzędem obsługującym JST”,
- samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanej dalej również „samorządową JB” lub „JB”,

- samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanego dalej również „samorządowym ZB” lub „ZB”,
- ☐ samorządowych instytucji kultury, zwanych dalej „samorządową IK”,
- ☐ państwowych instytucji kultury, zwanych dalej „państwową JK”,
- ☐ uczelni publicznych,
- ☐ instytutów badawczych.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyfice prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w rozporządzeniu. Podmioty te mogą stosować inną metodę określenia proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2h ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej „ustawą o VAT”

2. METODA PRZEWIDZIANA DLA JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego (zwanej dalej również „JST”) sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla:

- urzędu obsługującego JST (tj. urzędu gminy, urzędu miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego),
- samorządowej JB,
- samorządowego ZB.

Oznacza to, że w przypadku JST nie będzie ustalany jeden „całościowy” sposób określenia proporcji dla JST jako osoby prawnej, tylko będą ustalane odrębnie sposoby określenia proporcji dla wymienionych wyżej jej poszczególnych jednostek organizacyjnych.

Podstawa prawna: § 3 ust. 1 rozporządzenia

3. Ogólnie o metodach odliczania VAT przez jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników wydane zostało na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, zwanej dalej „ustawą o VAT”, dodanego na mocy art. 1 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych², zwanej dalej „ustawą zmieniającą”, zawierającego upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, w przypadku niektórych podatników sposobu określenia proporcji uznanego za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazania danych, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego.

Ustawa zmieniająca wprowadziła z dniem 1 stycznia 2016 r. zmiany w przepisach ustawy o VAT w zakresie proporcji odliczania podatku przez podatników prowadzących działalność mieszaną (tj. działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz działalność niemającą charakteru gospodarczego).

Celem wprowadzanych zmian w powyższym zakresie jest dostosowanie przepisów ustawy o VAT do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) poprzez określenie proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych dla celów mieszanych, tj. w szczególności do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

² Dz. U. poz. 605.

Podkreślić należy, że orzecznictwo TSUE należy do dorobku prawnego Unii Europejskiej i musi być respektowane przez Państwa Członkowskie.

Stan prawny obowiązujący do końca roku 2015

Do końca 2015r. w ustawie o VAT obowiązywał ogólny przepis, który zezwalał na odliczenie podatku w związku z działalnością opodatkowaną (art. 86 ust. 1), który od 2011 r. został wzmocniony regulacją (ust. 7b), zgodnie z którą w przypadku gdy nieruchomość stanowiąca majątek przedsiębiorstwa wykorzystywana jest zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak również do celów prywatnych oraz celów działalności nieobjętej systemem VAT (w przypadku gdy nie jest możliwe przyporządkowanie podatku do poszczególnych typów działalności), podatnikowi przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku wyłącznie w części w jakiej dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów związanych z działalnością gospodarczą.

Do końca 2015r. nie zostały natomiast zawarte kryteria służące ustaleniu proporcjonalnej części podatku naliczonego do odliczenia w przypadku wykorzystywania przez podatników towarów i usług do celów działalności mieszanej, w przypadku gdy nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku do poszczególnych rodzajów działalności. Nie oznacza to jednak, że możliwe jest całkowite odliczenie podatku w takim przypadku (również w zakresie związanym z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT).

W konsekwencji podatnik był obowiązany do ustalenia sposobu określenia proporcji (zarówno w przypadku nabycia nieruchomości, jak i nabycia pozostałych towarów i usług), przy czym z przepisów nie wynika wprost, aby sposób ten musiał najlepiej odzwierciedlać specyfikę działalności danego podatnika (takie wnioski mogłyby wynikać jedynie z zastosowania wykładni prounijnej). Wybór metody podziału podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą oraz działalnością „pozawatowską” należy zatem do podatnika, który przy wyborze metody powinien mieć na uwadze prounijną wykładnię przepisów. Stanowisko takie zostało potwierdzone m.in. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 lipca 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 754/14).

4. Stan prawny od 1 stycznia 2016 r.

Ustawa zmieniająca wprowadza do ustawy o VAT (poprzez dodanie w art. 86 ust. 2a – 2h) zasady dotyczące wyliczania stosownego współczynnika (proporcji) umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w prawidłowej wysokości w odniesieniu do nabywanych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (jak wskazano wyżej obowiązek wyliczania takiego współczynnika wynika z już obecnie obowiązujących regulacji), w tym proponuje przykładowe metody służące proporcjonalnemu odliczaniu VAT.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej.

W przypadku gdy u takiego podatnika możliwe jest bezpośrednie przypisanie towarów i usług do działalności gospodarczej, wówczas nie musi on wyliczać współczynnika.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieszczą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże nie generujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych”, itp.

Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające związku z działalnością gospodarczą podatnika.

Podkreślić należy, że podatnicy, którzy prowadzą wyłącznie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, nie będą stosowali współczynnika, o którym mowa w ww. art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Obowiązek wydzielenia podatku naliczonego przy

zastosowaniu ww. współczynnika dotyczy bowiem tylko wąskiej grupy podatników, którzy poza działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT wykonują również działalność nieobjętą systemem VAT (np. jako organ władzy publicznej) i nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego do każdego z tych typów działalności. Powyższe zapewnia realizację zasady neutralności podatku VAT, która uniemożliwia odliczanie podatku w związku z działalnością nieobjętą systemem VAT.

Ustawa o VAT w art. 86 ust. 2b precyzuje, kiedy sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Zgodnie bowiem z ww. przepisem ustawy, sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Ustawa wskazuje również dane, które podatnicy mogą wykorzystać przy wyborze sposobu określenia proporcji (art. 86 ust. 2c).

5. Rozporządzenie Ministra Finansów i metody odliczania VAT .

Rozporządzenie określa w przypadku niektórych podatników sposób określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć („sposób określenia proporcji”) oraz wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji.

Rozporządzenie dotyczy:

- jednostek samorządu terytorialnego,
- samorządowych instytucji kultury (dalej: samorządowe IK),
- państwowych instytucji kultury (dalej: państwowe IK),
- uczelni publicznych, oraz
- instytutów badawczych.

Wybór podmiotów, dla których w projektowanym rozporządzeniu wprowadza się sposób określenia proporcji, wynika z charakteru prowadzonej przez nie działalności podlegającej szczególnemu reżimowi publicznoprawnemu, umożliwiającemu wskazanie w ich przypadku danych, które mogą wykorzystać, aby wyliczony przez nie sposób określenia proporcji w optymalnym zakresie najbardziej odpowiadał specyfice wykonywanej przez te podmioty działalności i dokonywanych nabyć. Należy mieć na uwadze, że podmioty objęte rozporządzeniem zostały powołane w celu realizacji szczególnych zadań (np. w charakterze władczym). Niektóre z realizowanych przez nie zadań spełniają przesłanki do uznania ich za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT (nie stanowi to jednak z reguły celu samego w sobie, ale jest niejako efektem ubocznym, wynikających z charakteru zadań realizowanych przez te podmioty). W przypadku jednostek sektora finansów publicznych objęto rozporządzeniem te z podmiotów, u których zakres czynności spełniających przesłanki do uznania za działalność gospodarczą, jest na tyle istotny, iż zasadne jest wskazanie dla nich metody, która zapewni tym podmiotom pewność prawną. Tym samym zrezygnowano z wskazywania w rozporządzeniu metody dla państwowych jednostek budżetowych, które zostały powołane do realizacji zadań niemieszczących się w definicji działalności gospodarczej (jako organ władzy). U tych jednostek mogą co prawda wystąpić sporadycznie czynności opodatkowane VAT-em (np. wynajem powierzchni na kiosk czy bufet), jednakże zasadniczo nie korzystają one z prawa do odliczania VAT. Ciężary administracyjne ewentualnej obsługi odliczania VAT nie znajdują zatem tutaj uzasadnienia w świetle nałożonego na te jednostki obowiązku odprowadzania wszelkich dochodów do budżetu państwa. W przypadku samorządowych jednostek budżetowych zakres działalności objętej VAT-em jest nieporównywalnie większy, zatem zasadne było ich objęcie rozporządzeniem.

W rozporządzeniu nie wprowadza się metody dla instytucji gospodarki budżetowej, które są jednostkami sektora finansów publicznych tworzonymi w celu realizacji zadań publicznych, jednakże odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania. Instytucja gospodarki budżetowej może być utworzona przez:

- 1) ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, za zgodą Rady Ministrów, udzieloną na jego wniosek;
- 2) organ lub kierownika jednostki (np. Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli, Sądu Najwyższego), jako organu wykonującego funkcje organu założycielskiego.

W przypadku tych instytucji będziemy mieli do czynienia zasadniczo z realizacją zadań mieszczących się w zakresie działalności gospodarczej w rozumieniu VAT, nie wystąpi tym samym u nich z reguły konieczność obliczania kwoty podatku naliczonego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Wskazanie dla podmiotów wymienionych w rozporządzeniu sposobu określenia proporcji uznanego w ich przypadku za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć ułatwi im określenie najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę ich działalności i dokonywanych nabyć, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu. Celem ww. sposobu zaproponowanego w rozporządzeniu jest przede wszystkim zagwarantowanie pewności prawa tym podmiotom. Pozwoli to także zminimalizować ewentualne przyszłe spory z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Podkreślenia jednak wymaga, że zgodnie z zapisem ustawowym (art. 86 ust. 2h ustawy o VAT), podatnicy którym dedykowane jest to rozporządzenie nie muszą stosować zawartych w nim zapisów i mogą stosować inny – bardziej w ich ocenie – reprezentatywny sposób określenia proporcji, przy czym rezygnując ze stosowania przepisów rozporządzenia nie skorzystają z pewności prawa gwarantowanej tym aktem.

W rozporządzeniu zdefiniowano pojęcie obrotu jako podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

- odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,

- odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

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

Do obrotu nie będą natomiast wliczane przypadki, gdy dany podmiot będzie podatnikiem na podstawie art. 17 ustawy o VAT, tj. będzie tylko zobowiązany jako nabywca – na podstawie przepisów ustawy - do rozliczenia podatku z tytułu danej transakcji.

Zgodnie z przepisami, do których odsyła ww. definicja, do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie wlicza się kwoty tego podatku (vide: przykładowo art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Na potrzeby rozporządzenia wprowadzono również definicję urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, jednostki budżetowej oraz zakładu budżetowego. Przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego rozumie się urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, działający w formie samorządowej jednostki budżetowej. Przez jednostkę budżetową będzie rozumiana utworzona przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowa jednostka budżetowa. Natomiast przez zakład budżetowy będzie rozumiany utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowy zakład budżetowy.

W słowniku zdefiniowano również pojęcie jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, przez które należy rozumieć: urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, samorządową jednostkę budżetową oraz samorządowy zakład budżetowy.

Do słowniczka zostały również wprowadzone definicje dochodów i przychodów bazujące na terminologii ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³, zwanej dalej „ustawą o finansach publicznych”, która jest podstawą gospodarki finansowej wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Wprowadzenie zaproponowanych definicji ma zapewnić w miarę proste wyliczenie proporcji na podstawie danych wynikających ze sprawozdań z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz poszczególnych planów finansowych utworzonych przez nią jednostek,

³ Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

jak również ze sprawozdań z wykonania planów finansowych pozostałych podmiotów sektora finansów publicznych objętych projektowanym rozporządzeniem.

Przez dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego – rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Z dochodów tych wyłączone zostały: dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych).

Dochody wykonane urzędu obsługującego JST zostały również pomniejszone o następujące kategorie:

- zwrot różnicy podatku VAT, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT (tj. nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w danym okresie rozliczeniowym) lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT; bez znaczenia będzie tutaj pozostawała przyczyna zwrotu podatku VAT z urzędu skarbowego (zmniejszenie należnego podatku VAT, czy też zwiększenie naliczonego podatku VAT). Dla celów tego wyłączenia istotny jest jedynie fakt wystąpienia nadwyżki podlegającej zwrotowi. Kwota wykazywana jako kwota do przeniesienia nie będzie zmniejszać dochodu urzędu obsługującego JST.
- dochody wykonane JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) 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 JST (definicja dochodów wykonanych samorządowej JB zawarta jest w rozporządzeniu). Zasadność wyłączenia z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST kwoty stanowiącej równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez samorządową JB zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych (kwota tych środków nie mieści się w definicji dochodów wykonanych samorządowej JB)

wynika z faktu, że środki te są również przeznaczane na zasilenie samorządowych JB, celem realizacji przez nie zadań JST, a zatem nie powinny być ujmowane w proporcji wyliczonej dla urzędu obsługującego JST. Kwota stanowiąca równowartość pozostałych środków przeznaczonych na zasilenie samorządowych JB celem realizacji zadań JST jest objęta definicją dochodów wykonanych samorządowej JB, co oznacza, że również będzie pomniejszać dochody wykonane urzędu obsługującego JST.

- 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. Środki te zostały bowiem „wypracowane” przez samorządowe JB prowadzące działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty⁴ i w związku z tym powinny być uwzględniane przy wyliczaniu proporcji dla tych jednostek; odprowadzenie tych środków na rachunek budżetu JST, stosownie do art. 223 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, nie powinno mieć zatem wpływu na proporcję wyliczaną dla urzędu obsługującego JST;
- wpłaty nadwyżki środków obrotowych samorządowego ZB do budżetu JST (środki te były uwzględnione w proporcji samorządowych ZB, w związku z tym nie powinny mieć wpływu na wielkość proporcji ustalonej dla urzędu);
- kwoty stanowiące równowartość środków innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, przekazane samorządowym ZB, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyjątkiem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST, poza dotacjami przekazywanymi do samorządowych zakładów budżetowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych, będą wyłączone również środki (dotacje) przekazywane do innych podmiotów, celem realizacji przez nie zadań JST, przy czym przez zadania JST należy rozumieć zarówno zadania własne JST, jak również zadania zlecone JST.

Definicja dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST nie będzie np. obejmować dotacji i innych środków przekazanych na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego i związków jednostek samorządu terytorialnego (art. 220 ust. 1 ustawy o finansach publicznych), o ile redystrybucja tych środków służy szeroko rozumianej realizacji zadań JST.

Jednocześnie należy wskazać, że kwota stanowiąca równowartość środków (dotacji) przekazanych przez JST innym podmiotom, która będzie pomniejszać dochody urzędu obsługującego JST, będzie korygowana (pomniejszana) o kwoty środków (dotacji), które zostały zwrócone JST (w tym będzie to dotyczyło również zwrotu w danym roku kwot, które zostały przekazane w latach poprzednich).

Środki wyłączone z definicji dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST powinny być zasadniczo uwzględniane przy wyliczaniu proporcji przez podmioty, które wykorzystują te środki dla realizacji zadań JST, o ile będą one wykorzystywać metodę „dochodową” przy obliczaniu kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku wykonywania czynności o charakterze mieszanym, gdy nie istnieje możliwość bezpośredniego przyporządkowania podatku naliczonego w całości do działalności gospodarczej.

O czym już była mowa powyżej kwoty stanowiące równowartość środków przeznaczonych na zasilenie samorządowych JB celem realizacji przez te podmioty zadań JST (tj. kwoty środków zasilających samorządowe JB pochodzących z dochodów własnych JST lub z otrzymanych przez JST np. dotacji czy subwencji, z których są pokrywane wydatki samorządowych JB), będą wyłączone z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST. Środki te będą uwzględniane w wyliczaniu proporcji samorządowych JB budżetowych.

- odszkodowania należne JST, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (odszkodowania niestanowiące zapłaty z tytułu dostawy towarów czy świadczenia usług w rozumieniu ustawy o VAT nie będą wliczane do obrotu w liczniku proporcji, w związku z tym celem zapewnienia symetrii należy pominąć je również w mianowniku proporcji, czemu służy ich wyłączenie z definicji dochodów urzędu obsługującego JST).

Wskazać należy, że dochody wykonane urzędu obsługującego JST obejmują dochody wynikające z realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego jako organu władzy oraz realizacji zadań urzędu jako samorządowej jednostki budżetowej.

W świetle przepisów o finansach publicznych prawo do dochodów ustawowo przysługuje jednostce samorządu terytorialnego. Podkreślenia zatem wymaga, że definicja dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST zawarta w rozporządzeniu została utworzona wyłącznie na potrzeby rozporządzenia, w którym przyjęto konstrukcję, że sposób określenia proporcji będzie odrębnie ustalany dla poszczególnych jednostek organizacyjnych JST.

Wyłączenie wymienionych tytułów z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które będą zniekształcać tę proporcję (w tym celu proponuje się nie obejmować tym pojęciem m.in. kwot, które są przekazywane innym jednostkom organizacyjnym i będą ujęte przez te jednostki przy wyliczaniu proporcji). Również przy definiowaniu „kategorii” dochodów (przychodów) dla pozostałych jednostek przyjęto założenie przyjmowania do wyliczeń kwot zrealizowanych przez te jednostki (przypisanych do tych jednostek).

W rozporządzeniu wskazano, że przez dochody wykonane jednostki budżetowej (tj. samorządowej JB) 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 samorządowej 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.

Również definicja dochodów wykonanych samorządowej JB została wprowadzona wyłącznie na potrzeby rozporządzenia (w tym przyjętej w nim koncepcji odrębnego określania proporcji przez wymienione w projekcie jednostki organizacyjne JST). W związku z tym definicja dochodów wykonanych samorządowej JB ma obejmować kwotowo tę część dochodów JST, które są efektem działalności samorządowej JB (zostały zrealizowane przez tę jednostkę). W definicji dochodów wykonanych samorządowej JB będą się mieścić również dochody obejmujące np. otrzymane środki z budżetu Unii Europejskiej (np. w planie finansowym wojewódzkiej JB, innej niż urząd marszałkowski, mogą być ujmowane dotacje związane z realizacją programów operacyjnych – art. 249 ust. 5 ustawy o finansach publicznych). Definicja dochodów wykonanych samorządowej JB obejmuje również środki, którymi została ta jednostka zasilona z budżetu JST, celem realizacji przypisanych jej zadań JST, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę zgodnie z odrębnymi przepisami zasiłków, zapomóg lub innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Będą się tu mieścić np. zasiłki, zapomogi, lub inne świadczenia o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, które są przyznawane (w związku z realizacją zadań JST) na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej⁵ lub ustawy z dnia 28 listopada 2013 r. o świadczeniach rodzinnych⁶.

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

W rozporządzeniu wskazano, że przez przychody wykonane samorządowej instytucji kultury rozumie się przychody samorządowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane tej instytucji z budżetu jednostki samorządu

⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 163, z późn. zm.

⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 114, z późn. zm.

terytorialnego, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast przez przychody wykonane państwowej instytucji kultury rozumie się przychody państwowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym przekazane tej instytucji dotacje, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania.

6. ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

W rozporządzeniu uregulowano podstawową zasadę odnoszącą się do sposobu określenia proporcji przez JST.

W przypadku JST sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych przez nią nabyć, proponuje się ustalać odrębnie dla urzędu obsługującego JST oraz każdej z utworzonych przez JST jednostek organizacyjnych realizujących jej zadania. Oznacza to, że w przypadku JST nie będzie ustalany jeden „całościowy” sposób określenia proporcji dla tej jednostki jako osoby prawnej, tylko będą ustalane odrębnie sposoby określenia proporcji dla jej poszczególnych jednostek organizacyjnych. W konsekwencji odrębnie będzie ustalany sposób wyliczania proporcji obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego jako osobę prawną urzędu działającego w formie samorządowej JB (tj. urzędu gminy), odrębnie dla pozostałych samorządowych JB oraz odrębnie dla samorządowych ZB.

Zasada ta znajdzie zastosowanie niezależnie od rozstrzygnięcia, jakie zapadło w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław, gdzie TSUE nie uznał odrębności na gruncie VAT gminnej jednostki budżetowej, z uwagi na brak spełnienia kryterium samodzielności. Ponadto z ustnego uzasadnienia do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z dnia 26 października 2015 r. sygn. I FPS 4/15, wynika, że również gminne zakłady budżetowe nie mogą być uznane za odrębnego od gminy podatnika VAT (zostaną one zatem objęte planowanym obowiązkowym „scentralizowaniem” rozliczeń w podatku VAT w samorządach).

Zatem, pomimo że JST i obsługujące ją samorządowe JB są jednym podatnikiem, to i tak JST będzie rozliczała koszty ogólne każdej z utworzonych przez siebie jednostek organizacyjnych według sposobu określenia proporcji ustalonej dla tej jednostki organizacyjnej. Dotyczy to również samorządowych zakładów budżetowych. Takie rozwiązanie będzie w miarę proste w stosowaniu, ponieważ opiera się na księgowości (rachunkowości), którą obowiązkowo sporządza się dla każdej jednostki organizacyjnej JST, zgodnie z ustawą o finansach publicznych. Sprawozdania te są później „włączane” do sprawozdań rocznych całej JST. Taka metoda gwarantuje najbardziej dokładne przyporządkowanie podatku naliczonego do działalności gospodarczej i nawet mimo uznania przez TSUE gminy ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi za jednego podatnika, znajduje pośrednio oparcie w przepisach dyrektywy 2006/112/WE⁷. Zgodnie bowiem z art. 173 ust. 2 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą zarówno zezwolić jak i zobowiązać podatników do określania proporcji, według której następuje odliczenie podatku naliczonego, osobno dla każdego sektora jego działalności. Warunkiem wprowadzenia takiej regulacji jest prowadzenie dla każdego z tych sektorów osobnej księgowości. Przepis ten odnosi się co prawda do wyliczania proporcji podatku podlegającego odliczeniu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do wykonywania w ramach działalności gospodarczej transakcji dających prawo do odliczenia jak i transakcji niedających prawa do odliczenia (zwolnionych z VAT), jednakże nie ma przeszkód, aby zastosować takie rozwiązanie do wyliczenia proporcji podatku podlegającego odliczeniu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej oraz działalności poza VAT. Skoro bowiem dyrektywa 2006/112/WE przy czynnościach

⁷ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm. – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

o charakterze mieszanym (działalność gospodarcza opodatkowana i zwolniona) narzuca metodę obrotową, dopuszczając także stosowanie jej sektorowo, trudno uznać za niewpisujące się w prawo unijne zastosowanie takiego samego klucza do czynności mieszanych o innym charakterze, obejmujących działalność gospodarczą i działalność poza VAT. Rozwiązanie takie gwarantuje bowiem, że odliczenie podatku nastąpi wyłącznie w odniesieniu do działalności gospodarczej.

Stosowanie zasad wskazanych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT u podmiotów, które prowadzą działalność o charakterze mieszanym (tj. działalność gospodarczą i działalność nieobjętą systemem VAT) - jak już wcześniej wskazano - będzie konieczne w zakresie, w jakim nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego w całości do działalności gospodarczej. Będzie to zatem dotyczyło co do zasady kosztów ogólnych ponoszonych na obie działalności (w przypadku innych wydatków, które podatnik będzie w stanie przyporządkować do opodatkowanej działalności gospodarczej, podatek naliczony będzie podlegał odliczeniu w całości).

Należy podkreślić, że wybrany przez podatników sposób określenia proporcji powinien odpowiadać najbardziej specyfice prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć, tj. zapewniać odliczenie podatku wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz obiektywnie odzwierciedlać część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza – w przypadku gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego, na którą przepisy nakładają realizację określonych zadań i która realizuje te zadania przy pomocy urzędu oraz powołuje w tym celu odpowiednie jednostki organizacyjne (samorządowe JB i samorządowe ZB) - uzasadnione jest – pomimo że podatnikiem podatku VAT jest jednostka samorządu terytorialnego – wyliczenie kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przez JST, w oparciu o sposoby określenia proporcji obliczone odrębnie dla wskazanych podmiotów. Każda z tych jednostek w oparciu wysokość zrealizowanego przez nią obrotu z działalności gospodarczej, odniesionego do zrealizowanych dochodów/przychodów, ustali reprezentatywny dla niej wskaźnik, który posłuży do wyliczenia podatku naliczonego. Zapewni to najpełniej realizację

wymogu ustawowego, aby odliczenie podatku następowało wyłącznie w odniesieniu do opodatkowanej VAT-em działalności gospodarczej.

Wyliczenie podatku naliczonego na podstawie proporcji ogólnej wyznaczonej dla całej JST może istotnie zakłócić realizację wymogu ustawowego. Może bowiem dojść do wygenerowania dla całej JST proporcji ogólnej na poziomie znacznie wyższym niż w większości jednostek organizacyjnych (np. 20%), co będzie przykładowo związane z przyjęciem do wyliczeń obrotów z działalności gospodarczej uzyskanych przez zakłady budżetowe, które zważywszy na specyfikę realizowanych przez nie zadań, mogą osiągać obroty jedynie z działalności gospodarczej lub bliskie 100% z tej działalności. Zastosowanie tak wyznaczonej proporcji (20%) do jednostki, dla której - w przypadku przyjęcia zasady odrębnego określania proporcji - wskaźnik ten byłby z jednej strony znikomy (np. 3%) lub też z drugiej byłby praktycznie zbliżony do 100% (np. 98%), istotnie zniekształca (odpowiednio zawyża lub zaniża) kwotę podatku podlegającego odliczeniu, która jest nieadekwatna do obrotów z działalności gospodarczej zrealizowanej przez tę jednostkę. Metoda odrębnego określania proporcji dla poszczególnych jednostek organizacyjnych JST eliminuje wskazane wady.

Podkreślenie jednak wymaga, że jeżeli:

- **dana jednostka organizacyjna JST – samorządowa JB lub samorządowy ZB – świadczy wyłącznie czynności w ramach działalności gospodarczej, lub**
- **wyłącznie czynności pozostające poza działalnością gospodarczą, lub**
- **ponoszone przez taką jednostkę wydatki można bezpośrednio przypisać działalności gospodarczej lub działalności pozostającej poza VAT**

nie ma konieczności wyliczania dla takiej jednostki organizacyjnej proporcji, tym samym nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do niej metoda proponowana w niniejszym rozporządzeniu.

Reasumując, w rozporządzeniu systemowe rozwiązanie (zgodnie z którym w przypadku JST sposób określenia proporcji będzie ustalany odrębnie dla każdej z utworzonych przez JST jednostek organizacyjnych – „sektorów”, które realizują jej zadania) odpowiada najbardziej specyfice wykonywanej przez JST działalności i dokonywanych przez nią nabyć (niezależnie od uznania przez TSUE gminy ze wszystkimi jej jednostkami

organizacyjnymi za jednego podatnika) oraz znajduje oparcie w prawie unijnym (spełniony jest warunek prowadzenia osobnej księgowości dla każdej jednostki organizacyjnej JST, wynikający z systematyki ustawy o finansach publicznych) wydaje się optymalnym rozwiązaniem zaproponowanym przez Ministra Finansów.

Przy pomocy zaproponowanego sposobu wyliczania proporcji dana jednostka organizacyjna JST – świadcząca czynności zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i poza taką działalnością – wyliczy matematycznie wysokość proporcji, przy zastosowaniu której będzie dokonywać wstępnego rozdziału podatku naliczonego od wydatków tylko przez nią faktycznie ponoszonych (lub do niej przypisanych), jednak wyłącznie takich, które są związane równocześnie z czynnościami mieszczącymi się w pojęciu działalności gospodarczej, jak również z czynnościami pozostającymi poza sferą VAT, a których to przypisanie wyłącznie do któryś z tych czynności nie jest możliwe. Podkreślenia wymaga, że zasada ta znajdzie również zastosowanie w odniesieniu do kwoty podatku naliczonego określonego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, tj. w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi. W przypadku gdy podatnik ponosi wydatki związane z pojazdami samochodowymi, które dotyczą zarówno jego działalności gospodarczej, jak i celów innych niż działalność gospodarcza, ustalona do odliczenia – zgodnie z art. 86a ustawy o VAT – kwota podatku naliczonego (50% lub 100% kwoty wynikającej z faktury) powinna zostać proporcjonalnie pomniejszona zgodnie z proporcją wyliczoną według przyjętego przez podatnika sposobu określenia proporcji. Należy wskazać, że odliczenie podatku naliczonego w wysokości 50% (art. 86a ustawy o VAT) związane jest z wykorzystaniem samochodu do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych. Jeżeli podatnik wykonuje również działalność spoza VAT (inną niż wykorzystanie samochodu na cele prywatne) musi również zastosować zasady wskazane w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT.

Tak wydzielony podatek naliczony (przy zastosowaniu proporcji albo bezpośrednio przyporządkowany) związany wyłącznie z działalnością gospodarczą:

- będzie podlegał odliczeniu w całości – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT, albo
- będzie podlegał odliczeniu w części, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 90 ustawy o VAT – jeśli będzie związany równocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT

i czynnościami zwolnionymi z VAT, a których to przypisanie wyłącznie do któryś z tych czynności nie jest możliwe, albo

- nie będzie podlegał odliczeniu, jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT.

W przypadku wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi, czynnościami zwolnionymi oraz czynnościami pozostającymi poza systemem VAT, po zakończeniu roku podatkowego wystąpi obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 90c i 91 ustawy o VAT.

7. Samorządowe jednostki budżetowe (w tym obsługujący JST jako osobę prawną urząd działający w formie samorządowej JB)

Dla samorządowych JB, w tym obsługującego JST jako osobę prawną urzędu działającego w formie samorządowej JB, wprowadzono wzory, według których będą wyznaczone sposoby określenia proporcji, uznane za najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć. Zaproponowane metody mają charakter „obrotowy”, polegający na ustaleniu udziału „obrotów” z tytułu działalności gospodarczej w całkowitym „obrocie” z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza sferą VAT. Z uwagi na fakt, że w przypadku JST (czy też JB realizującej zadania JST) niemożliwym jest wyliczenie „obrotu” uzyskanego z tytułu czynności pozostających poza systemem VAT (w większości przypadków czynności te realizowane są w charakterze władczym, przykładowo JST działa jako organ podatkowy pobierający podatki lub opłaty, jak również JST – lub JB realizująca jej zadania – dokonuje czynności o charakterze nieodpłatnym z perspektywy odbiorcy) przyjęto zasadę – dla celów zastosowania sposobu obliczenia proporcji – że całkowity „obrót” z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza sferą VAT w danej JB odpowiada wysokości zrealizowanych przez daną samorządową JB (w tym urząd obsługujący JST) dochodów JST, z uwzględnieniem otrzymanych dotacji, subwencji oraz innych dopłat o podobnym charakterze niezwiązanych bezpośrednio z „ceną” wykonywanych czynności (z wyjątkiem

kwot „transferowanych” do określonych jednostek) – w przypadku urzędu obsługującego JST lub z uwzględnieniem środków przeznaczonych na zasilenie – w przypadku pozostałych samorządowych JB. W tak zdefiniowanych dochodach mieścić się będą zarówno dochody z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego. Kwota, która pozostanie po odjęciu dochodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, odpowiada zatem niejako „cenie” lub „obrotowi” z tytułu świadczonych przez JB w imieniu JST zadań mieszczących się poza systemem VAT. JB tworząc bowiem plan dochodów i wydatków może poruszać się wyłącznie w tych ramach, zatem dochody (w ujęciu kwotowym), które determinują dokonywane wydatki (w ujęciu kwotowym), są wyznacznikiem ile „kosztuje” (jaka jest cena) wykonywanych „nieodpłatnych” usług publicznych a uzyskiwane dochody z tytułu danin publicznych, których obowiązek ponoszenia na rzecz JST wynika z odrębnych ustaw są niejako „ceną” działania JST w charakterze organu władzy.

Propozycja ujęcia wszystkich dochodów JB (z pewnymi wyjątkami opisanymi poniżej), w tym w szczególności dotacji przedmiotowych lub podmiotowych niezwiązanych bezpośrednio z ceną (ujętych w planie dochodów i wydatków), znajduje umocowanie w przepisach unijnych. Zgodnie bowiem z art. 174 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą uwzględnić w mianowniku wysokość subwencji innych niż subwencje bezpośrednio związane z ceną dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 73. Przepis ten dotyczy wyłącznie przypadku podatników tzw. mieszanych (vide: wyrok TSUE w sprawie C-204/03, pkt 25) i został wprowadzony do dyrektywy w celu uniknięcia sytuacji, w której podmiot otrzymujący subwencje, niedokonujący czynności podlegających opodatkowaniu VAT poprzez dokonywanie symbolicznych – w stosunku do całości wykonywanych działań – czynności podlegających opodatkowaniu VAT mógłby uzyskać niewspółmiernie wysoki zwrot podatku VAT (vide: opinia Rzecznika Generalnego do sprawy C-204/03, pkt 15). W przypadku JST, działających m.in. za pośrednictwem utworzonych przez siebie JB, których działanie ma charakter „niekomercyjny” i oparte jest wyłącznie lub w przeważającej części na dotacjach niezwiązanych bezpośrednio z ceną pominięcie tych dotacji w ustalaniu proporcji może doprowadzić do uzyskania nieadekwatnego odliczenia podatku naliczonego.

8. Metody odliczania VAT stosowane przez urzędy obsługujące jednostki

I. Sposób wyliczenia proporcji w obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego urzędzie obsługującym JST będzie zatem wyglądał następująco:

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej świadczone)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd działający w formie samorządowej JB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią

jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

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

Przez dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (**D_{UJST}**), rozumie się dochody obejmujące:

- dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych,
 - środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych,
 - środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych
- wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Dochody **D_{UJST}** pomniejsza się o:

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów 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 JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) 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 JST,
- 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 samorządowego zakładu budżetowego,
- f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT przekazanych samorządowym ZB, 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 art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego (D_{UJST}), nie obejmują dochodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane 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 do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej urzędu (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Przy ocenie czy obrót lub dochód z tytułu określonych transakcji nie będzie wliczany odpowiednio do obrotu z działalności gospodarczej/dochodów wykonanych urzędu obsługującego JST, należy wskazać, że ww. pojęcia występują w dyrektywie 2006/112/WE jak również w ustawie o VAT (art. 90 ustawy). Na ich kanwie wypracowane zostało bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego, dotyczące w szczególności sytuacji JST, które powinny stosować te regulacje na potrzeby określenia obrotu przyjmowanego do wyliczenia proporcji, według której byłby obliczany podatek podlegający odliczeniu w związku z wykorzystywaniem towarów do celów działalności opodatkowanej VAT i zwolnionej (przykładowo wyrok w sprawie C-98/07, który znalazł odzwierciedlenie w ustalonej już linii orzecniczej NSA: z 18 marca 2015 r. sygn. I FSK 240/14, z 5 maja 2015 r. sygn. I FSK 479/14 oraz z dnia 27 maja 2015 r. sygn. I FSK 117/14).

Proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

9. Sposób wyliczenia proporcji w pozostałych samorządowych jednostkach budżetowych

$$X = \frac{Ax100}{D}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez samorządową JB wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez samorządową JB wykonywane)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową JB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

Przez dochody wykonane jednostki budżetowej - D (tj. samorządowej JB), 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 (tj. odsetek od środków na rachunkach bankowych, odsetek od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidend z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów 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 samorządowej 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 (np. zasiłki, zapomogi lub inne świadczenia o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, które są przyznawane - w związku z realizacją zadań JST - na podstawie przepisów ustawy o pomocy społecznej lub ustawy o świadczeniach rodzinnych).

Dochody wykonane jednostki budżetowej, nie obejmują dochodów uzyskanych z tytułu:

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

utworzonej przez nią samorządowej JB – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;

2) transakcji dotyczących:

- a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z dochodów wykonanych samorządowej JB (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty dochodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, obsługujące JST urzędy działające w formie samorządowych JB oraz pozostałe samorządowe JB w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody mogą przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

10. Samorządowe zakłady budżetowe

W przypadku nabyć, dla samorządowych ZB proporcja wyliczana będzie wg. wzoru:

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

P

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządowy ZB nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzoną przez nią jednostkę organizacyjną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonej przez nią jednostki organizacyjnej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane zakładu budżetowego.

Według rozporządzenia przez przychody wykonane zakładu budżetowego rozumie się przychody samorządowego zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z

mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Przychody wykonane zakładu budżetowego (samorządowego ZB), nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego lub utworzony przez nią samorządowy ZB do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub utworzonego przez nią zakładu budżetowego – używanych na potrzeby prowadzonej przez ten zakład działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych samorządowego ZB (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

Uwzględniając specyfikę działania JST, w szczególności ramy wyznaczone ustawą o finansach publicznych, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowy ZB może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

Zaproponowana metoda i zasady wyliczania według niej proporcji są podobne jak w przypadku JB, z tą różnicą, że w przypadku ZB mamy do czynienia nie z dochodami a z przychodami, które ZB przeznacza na pokrycie kosztów swojej działalności zarówno mieszczącej się w działalności gospodarczej, jak i pozostającej poza sferą VAT.

Jak już sygnalizowano, jeżeli dany ZB nie prowadzi działalności innej niż działalność gospodarcza (w rozumieniu ustawy o VAT), to ww. sposób i zasady wyliczania proporcji zaproponowane w rozporządzeniu nie będą miały zastosowania do takiego podmiotu.

11. ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU SAMORZĄDOWYCH INSTYTUCJI KULTURY

Rozporządzenie reguluje sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, dla samorządowych instytucji kultury. Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁸ jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną, tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym. Podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora. Instytucja kultury sporządza plan finansowy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

⁸ Dz. U. z 2012 r. poz. 406, z późn. zm.

Instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Sposób określenia proporcji dla samorządowych IK będzie wyliczany według wzorów:

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową IK nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez samorządową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych samorządowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane samorządowej instytucji kultury.

Według rozporządzenia przez przychody samorządowej IK rozumie się przychody samorządowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane tej instytucji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych

zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania jednostki samorządu terytorialnego.

Przychody wykonane samorządowej instytucji kultury, nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez samorządową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych samorządowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych samorządowej IK (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody samorządowa IK może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,

- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

12. ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU PAŃSTWOWYCH INSTYTUCJI KULTURY

Rozporządzenie reguluje sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, dla państwowych instytucji kultury. Zgodnie z art. 8 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej ministrowie oraz kierownicy urzędów centralnych organizują działalność kulturalną, tworząc państwowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym.

Podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora. Instytucja kultury sporządza plan finansowy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

Instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Sposób określenia proporcji dla państwowych IK będzie wyliczany według wzoru (będzie analogiczny jak w przypadku samorządowych IK):

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót zrealizowany przez państwową IK z działalności gospodarczej nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

P – przychody wykonane państwowej instytucji kultury.

Według rozporządzenia przez przychody wykonane państwowej instytucji kultury rozumie się przychody państwowej instytucji kultury w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym przekazane tej instytucji dotacje, pomniejszone o kwoty zwróconych dotacji, o odsetki od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tej instytucji oraz o odszkodowania należne tej instytucji inne niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, z których instytucja ta pokrywała koszty swojej działalności wykonując przypisane jej zadania.

Przychody wykonane samorządowej instytucji kultury, nie obejmują przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności,
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

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

Wyłączenie ww. transakcji z przychodów wykonanych państwowej IK (mianownik proporcji) zapewnia spójność (symetrię) z wyłączeniem tych transakcji z obrotu z działalności gospodarczej (licznik proporcji), i ma na celu „oczyszczenie” kwoty przychodów przyjmowanej do wyliczenia proporcji z danych, które zniekształcałyby tę proporcję.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przy wykorzystaniu powyższej metody państwowa IK może przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

13. USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU UCZELNI PUBLICZNYCH

Przez uczelnię publiczną należy rozumieć uczelnię utworzoną przez państwo reprezentowane przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym⁹.

W przypadku uczelni publicznej jako sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych

⁹ Dz. U z 2012 r. poz. 572, z późn. zm.

przez nich nabyć, wskazany został sposób wykorzystujący stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej do sumy wykorzystanych środków finansowych na „nieodpłatną” działalność dydaktyczną uczelni oraz prowadzenie badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. W rozporządzeniu wprowadzono szczegółowy wzór, według którego będzie wyznaczany sposób określenia proporcji dla uczelni publicznych.

W przypadku uczelni publicznej będzie miał odpowiednie zastosowanie art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazujący odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT (zawierającego wskazanie, jakich transakcji nie wlicza się obrotu z działalności gospodarczej ujętego w liczniku i mianowniku wzoru).

W konsekwencji sposób wyliczenia proporcji przez uczelnię publiczną będzie wyglądał następująco:

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej,

[tj.: suma rocznych obrotów uzyskanych z tytułu:

- dokonywanych odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (opodatkowanych lub zwolnionych), eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez uczelnię publiczną wykonywane), oraz
- odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez uczelnię publiczną wykonywane)]

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez uczelnię publiczną do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych uczelni publicznej – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę uczelnię działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

F – suma wykorzystanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmująca:

- 1) dotacje oraz inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na:
 - a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym oraz na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy,
 - b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż objęte lit. a,wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego uczelni.

Symbolem F (w ramach pkt 1) będą zatem objęte dotacje i inne środki na:

- zadania związane z:
 - kształceniem studentów studiów stacjonarnych,
 - kształceniem uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich,

- kształceniem kadr naukowych,
- utrzymaniem uczelni, w tym na remonty;
- zadania uczelni wojskowej związane z obroną narodową;
- zadania uczelni służb państwowych związane z bezpieczeństwem obywateli i ochroną ludności;
- zadania uczelni artystycznej związane z działalnością kulturalną w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej;
- zadania uczelni morskiej związane z utrzymaniem statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych dla kadr morskich;
- zadania uczelni kształcącej personel lotniczy dla lotnictwa cywilnego, związane z utrzymaniem powietrznych statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych kadr powietrznych;
- zadania związane ze świadczeniami zdrowotnymi, wykonywanymi w ramach kształcenia studentów studiów stacjonarnych w podstawowej jednostce organizacyjnej uczelni medycznej lub innej uczelni publicznej, w której prowadzone jest kształcenie na kierunkach medycznych pod bezpośrednim nadzorem nauczycieli akademickich posiadających kwalifikacje do wykonywania zawodu medycznego właściwego ze względu na treści kształcenia;
- zadania związane z prowadzeniem podyplomowego kształcenia w celu zdobywania specjalizacji przez lekarzy, lekarzy dentystów, lekarzy weterynarii, farmaceutów, pielęgniarki i położne oraz przez diagnostów laboratoryjnych;
- dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym służących kształceniu studentów i doktorantów, będących osobami niepełnosprawnymi – realizowanych w szczególności z udziałem środków z budżetu państwa, państwowych funduszy celowych lub środków rozwojowych pochodzących z Unii Europejskiej lub z innych źródeł zagranicznych, o których mowa w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712, z późn. zm.12)) oraz ustawie z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w

zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz. U. poz. 1146);

- zadania związane ze stwarzaniem studentom i doktorantom, będącym osobami niepełnosprawnymi warunków do pełnego udziału w procesie kształcenia.

Do symbolu F będą wliczane również - jako związane z realizacją zadań dydaktycznych wynikających z art. 94 ust. 1 Prawa o szkolnictwie wyższym - dotacje podmiotowe na dofinansowanie zadań projakościowych, przeznaczone na dofinansowanie jednostek organizacyjnych mających status Krajowego Naukowego Ośrodka Wiodącego (KNOW) oraz dofinansowanie podstawowych jednostek organizacyjnych uczelni prowadzących kierunek studiów, który uzyskał ocenę wyróżniającą Komisji w ramach oceny programowej (art. 94b ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym).

Z symbolu F będą natomiast wyłączone dotacje przeznaczone na:

- a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 (stypendia socjalne, stypendia specjalne dla osób niepełnosprawnych, stypendia rektora dla najlepszych studentów, stypendia ministra za wybitne osiągnięcia) oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 Prawa o szkolnictwie wyższym (stypendia socjalne, zapomogi, stypendia dla najlepszych doktorantów, stypendia specjalne dla osób niepełnosprawnych, stypendia ministra za wybitne osiągnięcia) oraz na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy (remonty domów oraz stołówek studenckich),
- b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż objęte lit. a (np. specjalne stypendia naukowe dla uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów udzielane w oparciu o dotację projakościową oraz przeznaczone na finansowanie zwiększenia wysokości stypendiów doktoranckich, o których mowa w art. 200a ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, dla nie więcej niż 30% najlepszych doktorantów w uczelniach publicznych).

Należy podkreślić, że do wzoru (symbol F) będą przyjmowane kwoty w wysokości przeznaczonej w danym roku przez tę uczelnię na realizację wskazanych zadań, co oznacza, że kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną przeznaczone przez uczelnię w danym roku na wskazane cele nie wejdą do proporcji. Zgodnie z proponowanym zapisem symbolu F do proporcji nie wejdą również otrzymane przez uczelnię publiczną środki, które zostały przez nią przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innej uczelni publicznej, odpowiednio powinny zostać przez nią uwzględnione w symbolu F, przy wyliczaniu proporcji.

- 2) środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez uczelnię w danym roku, w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki¹⁰ oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone na realizację przez tę uczelnię w danym roku badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego uczelni.

Tak jak wyżej do proporcji nie będą przyjmowane kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną „wydatkowane” przez uczelnię w danym roku na wskazane cele. Do proporcji nie wejdą również otrzymane przez uczelnię publiczną środki, które zostały przez nią przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innej uczelni publicznej, odpowiednio powinny zostać przez nią uwzględnione w symbolu F, przy wyliczaniu proporcji. Do proporcji nie wejdą również dotacje przeznaczone na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

Zgodnie z art. 1 pkt 3 ustawy o zasadach finansowania nauki przez badania naukowe rozumie się:

¹⁰

Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249 i 1268.

- a) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- b) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
- c) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Stosownie natomiast do art. 1 pkt 4 tej ustawy przez prace rozwojowe rozumie się nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
- b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi

produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Symbolem F we wzorze (w ramach pkt 2) objęte będą zatem środki przeznaczone na badania naukowe, prace rozwojowe i inne zlecone zadania, które nie są wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, tzn.:

- nie spełniają definicji odpłatnego świadczenia usług, lub
- mają charakter niekomercyjny, tzn. wskutek ich przeprowadzenia nie jest planowane osiągnięcie wyników mogących być przedmiotem sprzedaży. W związku z tym o włączeniu (bądź niewłączeniu) środków przeznaczonych na dany typ badań czy prac rozwojowych do symbolu F będzie decydowała ocena czy ich podjęciu towarzyszy założenie, że nie jest planowane (bądź jest planowane) osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży.

Wszystkie natomiast środki uzyskiwane na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, które mają charakter komercyjny, tzn. zakładane jest osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży (niezależnie od rzeczywistego efektu, bowiem specyfika „komercjalizacji” badań naukowych powoduje, że tylko niektóre z nich kończą się finansowym sukcesem) nie powinny być wliczane do proporcji. Takie badania prowadzone są bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że zmiana charakteru projektu w trakcie jego realizacji, polegająca na tym, że projekt pierwotnie uznany za niekomercyjny będzie podlegał później komercjalizacji (w związku z osiągnięciem gospodarczo przydatnych wyników badań) pozostaje bez wpływu na wyliczoną zgodnie ze wzorem proporcję, bowiem w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli określone towary i usługi nie były nabywane przez podatnika działającego w takim charakterze, to późniejsza zmiana przeznaczenia wykorzystania tych środków (do celów działalności gospodarczej) nie powoduje nabycia przez dany podmiot prawa do odliczenia VAT od tych towarów i usług. W związku z tym środki związane z projektami (badaniami) z założenia wstępnego

niekomercyjnymi, które w przyszłości mogą jednak podlegać komercjalizacji, powinny być wliczone do symbolu F we wzorze.

Podobnie, jeżeli określone środki finansowe są przeznaczone na projekty, które mieszczą się w działalności gospodarczej (wyniki badań są przewidziane do komercjalizacji), to ewentualne późniejsze niepowodzenie tych projektów nie powoduje utraty prawa do odliczania VAT. Środki te nie będą objęte symbolem F. Takie projekty są prowadzone bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jak wyżej wskazano do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej (będą wliczane do obrotu z działalności gospodarczej – symbol A w liczniku i w mianowniku proporcji). Jeśli jednak – wskutek niepowodzenia – te przychody nie wystąpią nie „pojawią się” ani w liczniku ani w mianowniku proporcji.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji uczelnia publiczna może przyjąć dane na rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

14. ZASADY USTALANIA SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI W PRZYPADKU INSTYTUTÓW BADAWCZYCH

Przez instytut badawczy należy rozumieć państwową jednostkę organizacyjną, wyodrębnioną pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych¹¹.

Dla instytutu badawczego wprowadzony został następujący wzór, według którego będzie wyznaczany sposób określenia proporcji, uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć:

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

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego.

Stosownie do zasady wyrażonej w art. 86 ust. 2g ustawy o VAT, nakazującej odpowiednie stosowanie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT przy wyliczaniu proporcji, roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego nie obejmuje:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez instytut badawczy do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych instytutu badawczego – używanych na potrzeby prowadzonej przez ten instytut działalności;
- 2) transakcji dotyczących:

¹¹ Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618, z późn. zm.

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

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

B – środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez instytut badawczy w danym roku w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone przez ten instytut w danym roku na realizację badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

Do proporcji nie będą przyjmowane kwoty otrzymanych w danym roku środków, które nie zostaną „wydatkowane” przez instytut w danym roku na wskazane cele. Do proporcji nie wejdą również otrzymane przez instytutu środki, które zostały przez niego przekazane do innych podmiotów, np. w związku z realizacją określonych zadań w ramach konsorcjum. Jeżeli środki takie (w związku z realizacją przedsięwzięcia w ramach konsorcjum) trafią do innego instytutu badawczego, odpowiednio powinny zostać przez ten instytut uwzględnione w symbolu B, przy wyliczaniu proporcji.

Do proporcji nie wejdą również dotacje przeznaczone na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

Symbolem B we wzorze objęte będą zatem środki przeznaczone na badania naukowe, prace rozwojowe, które nie są wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, tzn.:

- nie spełniają definicji odpłatnego świadczenia usług, lub
- mają charakter niekomercyjny, tzn. wskutek ich przeprowadzenia nie jest planowane osiągnięcie wyników mogących być przedmiotem sprzedaży. W związku z tym o włączeniu (bądź niewłączeniu) środków przeznaczonych na dany typ badań czy prac rozwojowych do symbolu B będzie decydowała ocena czy ich podjęciu towarzyszy założenie, że nie jest planowane (bądź jest planowane) osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży.

Przykładem zadań zleconych może być zadanie, o którym mowa w art. 4c ust. 5 ustawy o zasadach finansowania nauki (minister właściwy do spraw nauki może zlecić

nadzorowanemu instytutowi badawczemu administrowanie bazami danych Systemu Informacji o Nauce w ramach Zintegrowanego Systemu Informacji o Nauce i Szkolnictwie Wyższym „POL-on”) lub zadania, o których mowa w art. 22 pkt 2 ustawy o instytutach badawczych (zadania takie zlecone są państwowemu instytutowi badawczemu), jednakże do symbolu B zostaną włączone wyłącznie środki (dotacje) przeznaczone na finansowanie takich zadań zleconych, które nie będą wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że nie ma potrzeby wyłączenia z katalogu środków objętych symbolem B, środków wykorzystywanych na cele związane z działalnością gospodarczą instytutów, bowiem takie środki nie są wliczane do symbolu B przyjmowanego do wzoru.

Jak już wcześniej bowiem wspomniano wszystkie środki uzyskiwane na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, które mają charakter komercyjny, tzn. zakładane jest osiągnięcie wyników, które będą przedmiotem sprzedaży (niezależnie od rzeczywistego efektu, bowiem specyfika „komercjalizacji” badań naukowych powoduje, że tylko niektóre z nich kończą się finansowym sukcesem) nie powinny być wliczane do proporcji. Takie badania prowadzone są bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej.

Jednocześnie należy podkreślić, że zmiana charakteru projektu w trakcie jego realizacji, polegająca na tym, że projekt pierwotnie uznany za niekomercyjny będzie podlegał później komercjalizacji (w związku z osiągnięciem gospodarczo przydatnych wyników badań) pozostaje bez wpływu na wyliczoną zgodnie ze wzorem proporcję, bowiem w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli określone towary i usługi nie były nabywane przez podatnika działającego w takim charakterze, to późniejsza zmiana przeznaczenia wykorzystania tych środków (do celów działalności gospodarczej) nie powoduje nabycia przez dany podmiot prawa do odliczenia VAT od tych towarów i usług. W związku z tym środki związane z projektami (badaniami) z założenia wstępnego niekomercyjnymi, które w przyszłości mogą jednak podlegać komercjalizacji, powinny być wliczone do symbolu B we wzorze.

Podobnie, jeżeli określone środki finansowe są przeznaczone na projekty, które mieszczą się w działalności gospodarczej (wyniki badań są przewidziane do komercjalizacji), to ewentualne późniejsze niepowodzenie tych projektów nie powoduje utraty prawa do

odliczania VAT. Środki te nie będą objęte symbolem B. Takie projekty są prowadzone bowiem w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jak wyżej wskazano do proporcji będą zatem wliczane dopiero „przychody” ze sprzedaży tych wyników badań i prac rozwojowych jako uzyskane w ramach działalności gospodarczej (będą wliczane do obrotu z działalności gospodarczej – symbol A w liczniku i w mianowniku proporcji). Jeśli jednak – wskutek niepowodzenia – te przychody nie wystąpią nie „pojawia się” ani w liczniku ani w mianowniku proporcji.

W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego z wykorzystaniem ww. sposobu określenia proporcji instytut badawczy może przyjąć dane na rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

Proporcję zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie drugie ustawy o VAT).

W przypadku gdy proporcja ta:

- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0% (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT).

15. DANE, NA PODSTAWIE KTÓRYCH JEST OBLICZANA KWOTA PODATKU NALICZONEGO Z WYKORZYSTANIEM SPOSOBU OKREŚLENIA PROPORCJI

Zgodnie z art. 86 ust. 2d ustawy o VAT w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

W rozporządzeniu wskazano, że do obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa § 3-7, mogą być przyjęte dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Pośrednio może to wynikać to z art. 90c ust. 2 ustawy o VAT. Jednakże w celu zapewnienia pewności prawnej proponuje się wpisanie tej regulacji wprost do przepisów projektowanego rozporządzenia. Przyjęcie przez podmioty objęte projektem rozporządzenia

do wyliczenia proporcji danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy zmniejszy ich obciążenia administracyjne.

Jednocześnie należy wskazać, że stosownie do art. 86 ust. 2e ustawy o VAT, podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

WÓJT

mgr Marzena Urban-Żelazowska