



# VAT w samorządzie 2016

Prowadzący: Janina Fornalik - doradca podatkowy, starszy menedżer w spółce doradztwa podatkowego MDDP

# Plan szkolenia

## 1. Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach

- wyrok TSUE ws. jednostek budżetowych
- uchwała NSA ws. zakładów budżetowych
- stanowisko MF
- projekt ustawy dot. centralizacji

## 2. Działalność gospodarcza a zadania własne JST

- zadania własne i czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych
- działalność gospodarcza – czynności opodatkowane i zwolnione z VAT

## 3. Odliczanie podatku VAT naliczonego po nowelizacji przepisów w 2016 r.

- dwuetapowe odliczenie – przewspółczynnik a proporcja sprzedaży
- rozporządzenie MF z 17.12.2015 r.

## 4. Ogólne zasady dotyczące odliczania podatku VAT naliczonego

- terminy odliczania VAT
- wydatki nieuprawniające do odliczenia VAT
- odliczanie VAT od wydatków samochodowych

## 5. Korekta podatku naliczonego

- korekta roczna oraz korekta wieloletnia
- sprzedaż i zmiana przeznaczenia ŚT i WNiP

## 6. Zasady opodatkowania i dokumentowania sprzedaży w JST

- Moment powstania obowiązku podatkowego
- Refakturowanie

## 7. Pytania i odpowiedzi

# Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach

# Działalność gospodarcza

## Definicja

### Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące **samodzielnie działalność gospodarczą**, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel i rezultat takiej działalności.

### Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

**Działalność gospodarcza** obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych.

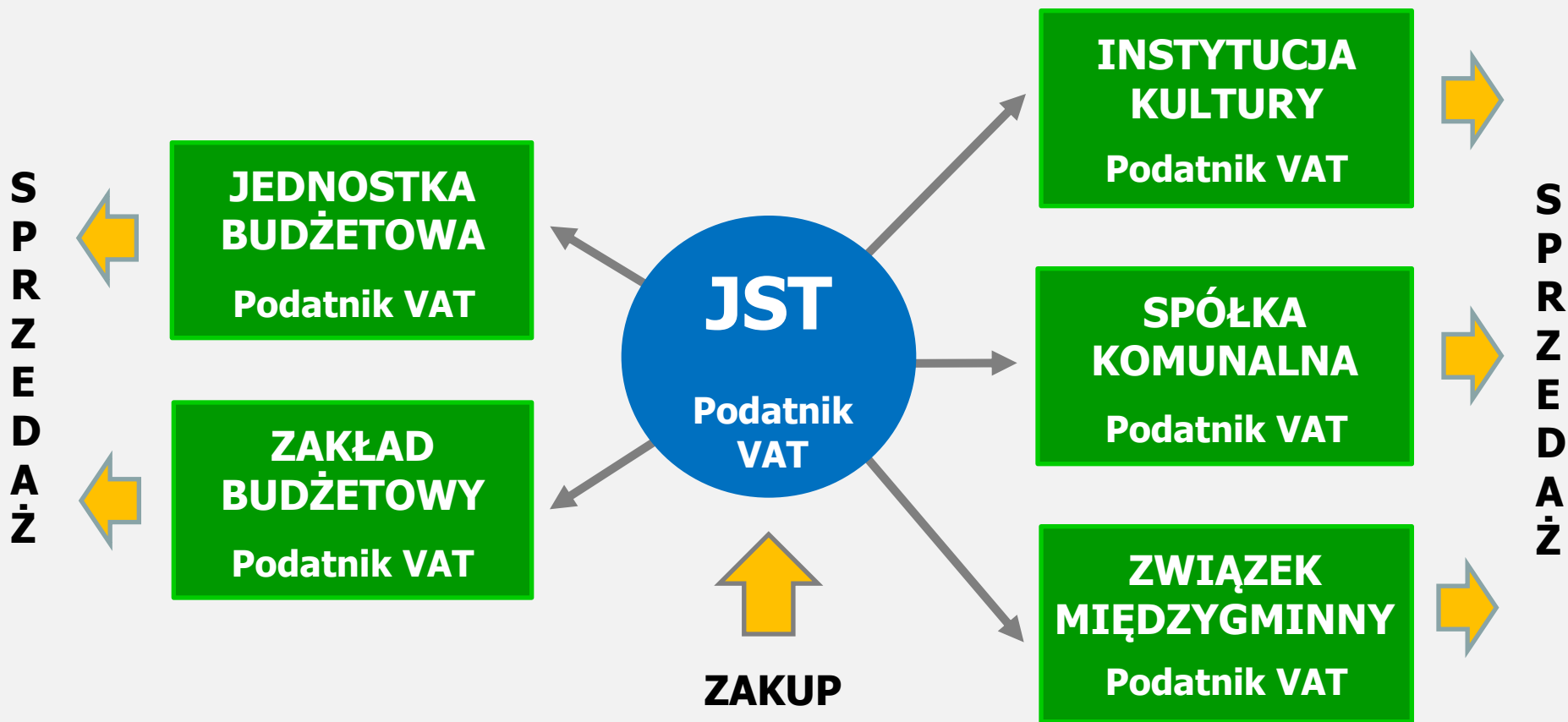
### Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT

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.**

### Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

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 podatek naliczony.**

# Struktura rozliczeń i praktyka przed zmianą podejścia



# Struktura rozliczeń i praktyka przed zmianą podejścia

- **interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 października 2013 r., IBPP1/443-796/13/KJ**

„Z powyższego wynika więc, iż **jednostki budżetowe i zakłady budżetowe** Gminy są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które po przekroczeniu określonego progu obrotu dla celów podatku VAT **powinny zarejestrować się jako (odrębni) podatnicy VAT. Zatem zarówno Gmina, jak i jej jednostki budżetowe i zakłady budżetowe będą składały w stosunku do każdego okresu rozliczeniowego odrębne deklaracje VAT**, w których wykazują podatek należny oraz podatek naliczony od zrealizowanych przez siebie czynności”.

- **interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 września 2013 r., IBPP3/443-953/13/EJ**

„Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca realizuje projekt pn. „...”. Realizacja projektu polega na kompleksowej **termomodernizacji Przedszkola**. Realizacja inwestycji jest związana z zadaniami własnymi gminy. Obiektem objętym projektem zarządza **jednostka budżetowa** – Zarząd Szkół i Przedszkoli .... Przedszkole objęte projektem jest całkowicie finansowane z budżetu gminy, zabezpieczającej środki na funkcjonowanie przedszkoli każdego roku w budżecie miasta. **Towary i usługi nabywane w związku z realizacją projektu pn. „...” nie będą wykorzystywane przez Gminę do wykonywania czynności opodatkowanych** podatkiem VAT.

# Podatnik VAT – jednostki budżetowe

## Uchwała NSA z 23.06.2014 r., I FPS 1/13

Gminna jednostka budżetowa:

- nie posiada własnego mienia, lecz dysponuje jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej, jaką jest gmina,
- o utworzeniu, połączeniu lub likwidacji JB decyduje organ stanowiący w postaci rady gminy; ten organ nadaje gminnej JB statut określający nazwę, siedzibę i przedmiot działalności,
- swoje wydatki pokrywa z budżetu gminy, do budżetu gminy odprowadza również uzyskane dochody,
- nie ponosi ryzyka związanego z podejmowaniem/wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT,
- nie odpowiada za szkody wyrządzone osobom trzecim (odpowiada zawsze gmina).

Teza:

**W świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku VAT.**

# Podatnik VAT – jednostki budżetowe

## Wyrok TSUE z 29.09.2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak **gminne jednostki budżetowe** będące przedmiotem postępowania głównego, **nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.**

*W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie*

- Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał (...) wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie.
- Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu.
- W tym względzie wystarczy stwierdzić, że rząd polski nie wykazał ryzyka wystąpienia poważnych trudności. Na rozprawie rząd ten przyznał bowiem, że nie jest w stanie ocenić spornych konsekwencji gospodarczych. W tych okolicznościach **nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.**



# Podatnik VAT – zakłady budżetowe

Wyrok NSA z 18.10.2011 r., I FSK 1369/10

**NIEAKTUALNY!!!**

**Samorządowy zakład budżetowy**, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a zatem **ma podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła.**

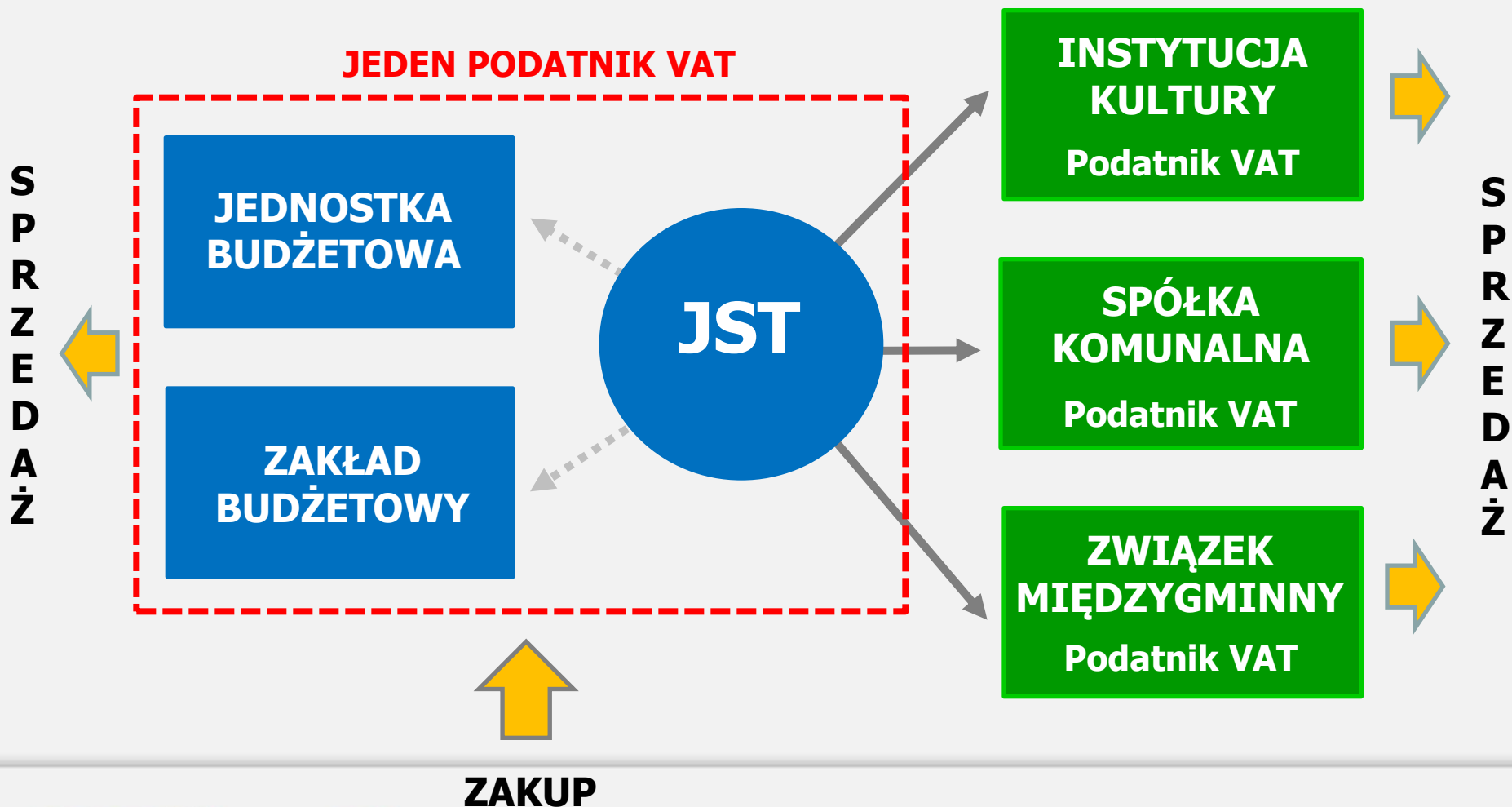
# Podatnik VAT – zakłady budżetowe

## Uchwała NSA z 26 października 2015 r., I FPS 4/15

W świetle wyroku TSUE z 29 września 2015 r. **za nieaktualny należy uznać wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd** o dualistycznym charakterze samorządowego zakładu budżetowego, **zgodnie z którym jest on samodzielnym podatnikiem, odrębnym od tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego**, w zakresie powierzonych mu do realizacji zadań własnych tej jednostki, lecz nie w stosunku do tej jednostki. Należy bowiem przyjąć, że w każdej sytuacji tj. zarówno w stosunkach pomiędzy zakładem budżetowym i gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podatnikiem pozostaje tylko gmina.

W świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 ustawy o VAT **gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego**, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

# Struktura rozliczeń po centralizacji



# Centralizacja – komunikat MF z 29 września 2015 r. ws. jednostek budżetowych

## Komunikat MF z 29.09.2015 r.

1. 29 września 2015 r. zapadł wyrok TSUE, zgodnie z którym gminna jednostka organizacyjna, której działalność gospodarcza nie spełnia kryterium samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, nie może być uznana za podatnika podatku od wartości dodanej odrębnie od gminy, w której skład jednostka ta wchodzi.
2. W konsekwencji należy uznać, że **samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o VAT, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła.**
3. Mając na uwadze powyższe rozstrzygnięcie TSUE **zakłada się obowiązkowe „scentralizowanie”** w samorządach rozliczeń w zakresie podatku VAT (ostateczny zakres tej „centralizacji” zostanie przedstawiony po rozstrzygnięciu kwestii zakładów budżetowych przez NSA w składzie 7 sędziów, w związku z postanowieniem NSA sygn. akt. I FSK 1725/14 z 17 marca 2015 r.). Aby zapewnić samorządom czas na przygotowanie się do nowego modelu rozliczeń, **do połowy 2016 r. nie będą kwestionowane rozliczenia dokonywane z zastosowaniem obecnego modelu rozliczeń.**

# Centralizacja – komunikat MF z 29 września 2015 r. ws. jednostek budżetowych

4. Zakłada się, że „scentralizowanie” rozliczeń nastąpi „w przód”. Samorządy mogą jednak, zgodnie z wyrokiem TSUE, podjąć decyzję o dokonaniu korekt rozliczeń (uwzględniając model „scentralizowany”) nieobjętych przedawnieniem, przy czym – celem zachowania zasady neutralności – korekty muszą zostać sporządzone w odniesieniu do całego poprzedniego 5-letniego okresu nieobjętego przedawnieniem. Nie będzie możliwe sporządzanie korekt wybiórczych, tj. tylko za wybrane przez samorządy okresy rozliczeniowe. Sporządzenie korekt musi obejmować w szczególności: skorygowanie wysokości deklarowanego obrotu, m.in. poprzez uwzględnienie obrotów jednostek budżetowych dotychczas zwolnionych z VAT oraz zastosowanie w odliczeniach podatku naliczonego zasad dotyczących tzw. prewspółczynnika.
5. W związku z tym, że wyrok TSUE może skutkować w niektórych przypadkach korzystania przez samorządy z programów finansowanych ze środków unijnych **zmianą kwalifikowalności wydatków**, Ministerstwo Finansów przewiduje **brak konieczności zwrotu tych środków od beneficjentów w przypadku braku korekty podatku naliczonego**. Szczegółowe zasady w tym zakresie zostaną przedstawione odrębnie.
6. Ministerstwo Finansów informuje, że zostały podjęte prace w celu dopracowania powyższej koncepcji w taki sposób, aby zmiana sposobu rozliczania VAT przez samorządy i utworzone przez nią jednostki budżetowe była jak najmniej uciążliwa. W tym celu resort finansów planuje ścisłą współpracę z przedstawicielami środowiska samorządowego.
7. Wypracowana koncepcja będzie podstawą do podjęcia prac legislacyjnych, co powinno nastąpić najpóźniej w listopadzie br.

# Centralizacja – komunikat MF z 29 października 2015 r. ws. zakładów budżetowych

- W związku z podjętą Uchwałą NSA **gminne zakłady budżetowe objęte zostaną planowanym obowiązkowym „scentralizowaniem” rozliczeń w podatku VAT w samorządach.**

# Centralizacja – komunikat MF z 15 stycznia 2016 r. ws. terminu

- Mając na uwadze liczne postulaty dotyczące terminu obowiązkowej „centralizacji” rozliczeń w samorządach podnoszone przez przedstawicieli środowiska samorządowego, Minister Finansów przychylił się do zgłoszonych postulatów i postanowił **przesunąć termin**, o którym mowa w pkt II Komunikatu z 29 września 2015 r., tj. z połowy 2016 r. **na 1 stycznia 2017 r.**

# Struktura rozliczeń i praktyka w okresie przejściowym

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 grudnia 2015 r., ITPP3/4512-477/15/APR

„W zakresie dostawy towarów/świadczenia usług przez gminne jednostki budżetowe, występuje jeden podatnik – Gmina, która utworzyła te jednostki. Z racji istnienia tylko jednego podatnika VAT uznać także należy, że **czynność nieodpłatnego udostępnienia budynków/lokali na rzecz jej jednostek, jest czynnością wewnętrzną Gminy, a czynności wykonywane przez te jednostki są *de facto* czynnościami Gminy.**

W konsekwencji, należy stwierdzić, że **Gmina miała/ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim wydatki te miały/mają związek z wykonywaniem przez Gminę – za pośrednictwem jednostek budżetowych – czynności opodatkowanych.**

Jednocześnie należy stwierdzić, że **skoro Gmina** – powołując się na odrębność podatkowo-prawną swoich jednostek budżetowych i utrwaloną praktykę krajową – **traktowała/traktuje siebie i te jednostki budżetowe odrębnie, to do czasu obowiązkowego „scentralizowania” rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług, była/jest uprawniona do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego od nabywanych mediów w takim zakresie, w jakim obciążała/obciąża jednostki podatkiem należnym z tytułu mediów „zużywanych” w budynkach/lokalach, w których jednostki te funkcjonowały/funkcjonują.**



# Struktura rozliczeń i praktyka w okresie przejściowym

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 13 stycznia 2016 r., IPTPP1/4512-538/15-9/IG

Z okoliczności dotyczących sprawy wynika, że **Gmina stosuje dotychczasowy model rozliczeń i rozlicza się odrębnie od swojej jednostki organizacyjnej**. Biorąc pod uwagę powołane wyżej przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że rozliczenie podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 86 ust. 1 ustawy uwarunkowane jest tym, aby nabywane towary i usługi były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. W omawianej sprawie warunek uprawniający do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie jest spełniony, ponieważ – jak wskazał Zainteresowany – **dokonywane zakupy towarów i usług w ramach realizacji wskazanych zadań nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatnikiem od towarów i usług przez Gminę. Powstałe środki trwałe będą przekazane nieodpłatnie w użytkowanie zakładowi budżetowemu Gminy, którym jest Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji. Tym samym Wnioskodawcy z tego tytułu nie będzie przysługiwało prawo do zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy.**

**WAŻNE! Dotychczasowe interpretacje indywidualne pozostają ważne do momentu ich zmiany/uchylenia lub zmiany przepisów**

# Centralizacja rozliczeń VAT w JST - konsekwencje

1. Wyrejestrowanie JB i ZB jako odrębnych podatników VAT
2. Uwzględnienie sprzedaży JB i ZB w deklaracji VAT gminy (najprawdopodobniej utrata prawa do zwolnienia podmiotowego – obrót > 150.000 zł)
3. Kasy fiskalne
4. Rozliczenia bez VAT pomiędzy gminą i JB/ZB oraz pomiędzy JB/ZB tej samej gminy
5. Odliczenie VAT naliczonego związanego z działalnością JB/ZB
6. Faktury sprzedaży / zakupu
7. Ewidencje VAT, deklaracje VAT
8. Procedura obiegu dokumentów
9. Zakresy obowiązków i odpowiedzialności (odpowiedzialność karna skarbową)

# Projekt z 14 stycznia 2016 r. ustawy o centralizacji VAT w JST

## Ustawa reguluje:

- **zasady dokonywania przez JST rozliczeń podatku VAT** za okres rozliczeniowy upływający 31 grudnia 2016 r. oraz okresy rozliczeniowe poprzedzające ten okres
- **zasady dokonywania przez JST korekt rozliczeń podatku VAT** za okres rozliczeniowy upływający przed dniem podjęcia przez nie rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi
- dokonywanie przez JST **zwrotu środków europejskich** uzyskanych na realizację ich zadań **w przypadku zmiany kwalifikowalności wydatków** w związku z wyrokiem TSUE

Planowana data wejścia w życie: **1 marca 2016 r.**

Ustawa dotyczy wszystkich JST, nie tylko gmin.

# Ustawa o centralizacji: Sukcesja praw i obowiązków

**Art. 3.** Jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, **wstępuje z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy we wszystkie prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych – w zakresie, w jakim dotyczą one podatku od towarów i usług**, również w odniesieniu do rozliczeń za okresy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Oznacza to, że bez względu na to, jaki model rozliczeń dana JST przyjmie w odniesieniu do rozliczeń za okres przed 1 stycznia 2017 r., z dniem 1 marca 2016 r. podmiotem wszystkich praw i obowiązków związanych z rozliczeniami podatku VAT będzie tylko i wyłącznie JST jako osoba prawna:

- postępowania kontrolne i podatkowe prowadzone w stosunku do jednostek organizacyjnych,
- nie będzie konieczne wystawianie faktur korygujących zmieniających dane sprzedawcy i nabywcy, gdyż JST wchodząc w prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych nabędą również prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na te jednostki.

# Ustawa o centralizacji: Do końca 2016 r. centralizacja dobrowolna

## Art. 4.

Podatek VAT w zakresie działalności gospodarczej wykonywanej przez jednostki organizacyjne **może być nadal rozliczany bezpośrednio przez te jednostki:**

- jeżeli taki sposób był stosowany przez JST na dzień 29 września 2015 r.,
- **jednak nie dłużej niż do okresu rozliczeniowego upływającego 31 grudnia 2016 r.**

Powyższy przepis stosuje się **pod warunkiem, że:**

- **w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy JST złoży oświadczenie** o wyborze okresu rozliczeniowego, do którego podatek VAT będzie rozliczany bezpośrednio przez jednostki organizacyjne. Wybór ten dotyczyć może także okresu rozliczeniowego upływającego przed dniem wejścia w życie ustawy.

Właściwy urząd skarbowy: urząd właściwy ze względu na siedzibę JST.

# Ustawa o centralizacji: Zwolnienie podmiotowe dla jednostek

## Art. 4

Jednostki organizacyjne, w odniesieniu do których zostanie złożone oświadczenie i których sprzedaż na dzień 29 września 2015 r. korzystała ze **zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT (zwolnienie podmiotowe ze względu na nieprzekroczenie obrotów 150.000 zł)** będą mogły nadal rozliczając podatek VAT bezpośrednio korzystać z tego zwolnienia na warunkach określonych w tym przepisie w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2016 r. W przypadku wyboru daty centralizacji wcześniejszej niż 1 stycznia 2017 r., zwolnienie obowiązywać będzie do tej daty.

# Ustawa o centralizacji: Faktury na przełomie 2016/2017 i po centralizacji

Uzasadnienie do projektu ustawy

## **W okresie przejściowym:**

- jeżeli dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usługi nastąpi do 31 grudnia 2016 r. i w tym terminie zostanie również wystawiona faktura, to faktura taka powinna być wystawiona na jednostkę budżetową lub zakład budżetowy (jeśli jeszcze nie nastąpiła centralizacja),
- jeżeli natomiast faktura będzie wystawiona po tej dacie lub w przypadku, gdy sama dostawa towarów lub wykonanie usługi nastąpi po 31 grudnia 2016 r., to faktura powinna być wystawiona na JST, z ewentualnym wskazaniem jakiej jednostki organizacyjnej nabycie dotyczy tak, aby można było jednoznacznie dokonać jej przyporządkowania księgowego.

**Po dokonaniu centralizacji rozliczeń, na fakturach wystawianych na JST z uwidocznionym jej numerem NIP, będą mogły być zamieszczane dodatkowe informacje w postaci nazwy konkretnej jednostki organizacyjnej (np. szkoły), której zakupy będą dotyczyły.** Tak wystawiona faktura będzie stanowiła podstawę do ujmowania jej w księgach i dokumentacji jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego.

# Ustawa o centralizacji: Kasy fiskalne

## Art. 6

- **jednostki organizacyjne JST, które na dzień poprzedzający dzień centralizacji były zobowiązane stosować kasy fiskalne** (zafiskalizowane na NIP tych jednostek), mogą nadal stosować te kasy (również po centralizacji), nie dłużej jednak niż **do 31 grudnia 2018 r.**
- **jednostki organizacyjne JST, które na dzień poprzedzający dzień centralizacji korzystały ze zwolnienia z obowiązku stosowania kasy fiskalnej** mogą nadal korzystać z tego zwolnienia, nie dłużej niż **do 31 grudnia 2016 r.**
- **w zakresie zakupu kas dodatkowych** – ulga na zakup kasy w wysokości 90% ceny jej zakupu (netto), nie więcej niż 700 zł (ulgę stosuje się do kas zakupionych do 31 marca 2017 r.)



# Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

## Art. 9-10

**JST może dokonać korekt rozliczeń** za okresy przypadające przed dniem podjęcia wspólnych rozliczeń ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi, przy czym:

W odniesieniu do rozliczeń poszczególnych jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, **jeżeli korekta tych rozliczeń nie jest związana z wyrokiem TSUE** (przykładowo jest związana z błędami rachunkowymi w poprzedniej deklaracji, koniecznością ujęcia niezaewidencjonowanych faktur, itp.), korekta taka **będzie skuteczna pod warunkiem:**

- złożenia pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonanej korekty deklaracji,
- złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji nie jest składana w związku z wyrokiem TSUE.

# Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

## Art. 9-10

W odniesieniu do rozliczeń poszczególnych jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, **jeżeli korekta tych rozliczeń jest związana z wyrokiem TSUE**, korekta taka **będzie skuteczna po warunkiem:**

- **złożenia korekt deklaracji do końca 2017 r.,**
- złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji jest składana z związku z wyrokiem TSUE, oraz
- przedłożenia naczelnikowi urzędu skarbowego wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy i numeru NIP,
- **uwzględnienia w składanych korektach deklaracji JST rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych,**
- **złożenia korekt deklaracji za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem,** w których JST rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych,
- **złożenia oświadczenia, czy korekta obejmuje wydatki, w odniesieniu do których JST nie jest zobowiązana do zwrotu środków europejskich,**
- złożenia pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonania korekty.

# Ustawa o centralizacji:

## Brak prawa do odliczenia jeśli nie dokonano zwrotu środków przed wejściem w życie ustawy

### Art. 8

- W zakresie, w jakim kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowana ze środków europejskich, została uznana za wydatek kwalifikowalny,
- którego kwalifikowalność uległa zmianie w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości,
- jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostce organizacyjnej **nie przysługuje prawo** do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- również w ramach korekty deklaracji, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a **oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług,**
- jeżeli jednostka przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała zwrotu środków europejskich w części związanej ze zmianą kwalifikowalności.

# Ustawa o centralizacji: Brak obowiązku zwrotu środków jeśli VAT kwalifikowalny nie został odliczony

## Art. 14

Jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostka organizacyjna **nie jest zobowiązana do zwrotu środków europejskich uzyskanych na realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego w takim zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności wydatku** w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanej ze środków europejskich w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości **pod warunkiem, że:**

- **nie dokonała przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego** z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków europejskich, również w ramach korekty deklaracji, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a **oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług,**
- **złożyła** do naczelnika urzędu skarbowego **w terminie 2 miesięcy** licząc od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, **oświadczenie o spełnieniu warunku, o którym mowa w pkt 1 (niedokonanie odliczenia)** w odniesieniu do poszczególnych umów o dofinansowanie, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia rozwoju oraz ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju.

# Ustawa o centralizacji: Brak obowiązku zwrotu środków jeśli VAT kwalifikowalny nie został odliczony

## Art. 14

Powyższe zasady dotyczą wyłącznie wydatków kwalifikowalnych w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki organizacyjne **zgodnie z już zawartymi na dzień wejścia niniejszej ustawy w życie umowami o dofinansowanie**, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia rozwoju oraz ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju.

Do rozliczeń środków europejskich związanych z wydatkami, o których mowa powyżej, stosuje się odpowiednio przepisy art. 188 ustawy o finansach publicznych.

# Ustawa o centralizacji: Obowiązek zwrotu środków z odsetkami jeśli VAT kwalifikowalny został odliczony

## Art. 15

Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego

- **przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonała obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego** z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków europejskich, również w ramach korekty, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług
- **i przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała z tego tytułu zwrotu środków europejskich,**  
**jest ona obowiązana do zwrotu tych środków w terminie 2 miesięcy licząc od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.**

W powyższym przypadku, **środki europejskie podlegają zwrotowi:**

- **wraz z odsetkami w wysokości określonej dla zaległości podatkowych,**
- **liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu.**

Przepis art. 207 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stosuje się odpowiednio.

# Kwalifikowalność VAT w projektach UE

## Art. 37 ust. 11 rozporządzenia PE Nr 1303/2013:

**Podatek VAT nie stanowi wydatku kwalifikowalnego** operacji, z wyjątkiem przypadku, gdy podatek VAT nie podlega zwrotowi na podstawie krajowych przepisów o podatku VAT. Sposób traktowania VAT na poziomie inwestycji ostatecznych odbiorców nie jest brany pod uwagę do celów określania kwalifikowalności wydatków w ramach instrumentu finansowego. Niemniej jednak w przypadku łączenia instrumentów finansowych z dotacjami na mocy ust. 7 i 8 niniejszego artykułu, do dotacji zastosowanie mają przepisy art. 69 ust. 3.

## Art. 69 ust. 3 rozporządzenia PE Nr 1303/2013:

**Następujące koszty są niekwalifikowalne** w odniesieniu do wkładu z EFSI oraz kwoty wsparcia przekazywanej z Funduszu Spójności na rzecz instrumentu „Łącząc Europę”, o której mowa w art. 92 ust. 6: (...)

c) **podatek od wartości dodanej (VAT), z wyjątkiem podatku którego nie można odzyskać na mocy prawodawstwa krajowego VAT.**

# Kwalifikowalność VAT w projektach UE

„Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014-2020”, MIiR/H 2014-2020/12(01)/04/2015

Podrozdział 6.13 Wytycznych:

- Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, **mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne**, ale tylko wtedy, **gdy beneficjent nie ma prawnej możliwości ich odzyskania**.
- **Możliwość odzyskania podatku VAT rozpatruje się zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz przepisami rozporządzeń do tej ustawy**, przy czym zaliczenie podatku VAT do kosztów uzyskania przychodów celem obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym nie jest odliczeniem ani uzyskaniem zwrotu podatku VAT, a więc nie jest odzyskiwaniem tego podatku w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.



# Podatnik VAT - Instytucje kultury (państwowe i samorządowe)

**Instytucja kultury – jest odrębnym podatnikiem VAT:**

- **posiada osobowość prawną,**
- **gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków (pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych środków),**
- **organizator nie odpowiada za zobowiązania instytucji kultury (za wyjątkiem likwidacji).**

# **Działalność gospodarcza a zadania własne JST**

# Działalność gospodarcza

## Definicja

### Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące **samodzielnie działalność gospodarczą**, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel i rezultat takiej działalności.

### Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

**Działalność gospodarcza** obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych.

### Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT

**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.**

# Działalność gospodarcza

## Sprzedaż mienia nabytego w drodze darowizny lub spadkobrania

**Postanowienie TSUEz 20.03.2014 r. w sprawie C-72/13 Gmina Wrocław**

### **Pytanie do TSUE:**

Czy przepisy dyrektywy 112 sprzeciwiają się opodatkowaniu podatkiem VAT czynności gminy polegających na sprzedaży nabytego z mocy prawa lub pod tytułem darmym, szczególności w drodze spadkobrania lub darowizny, mienia – w tym nieruchomości, bądź wniesienia ich w formie aportu do spółek prawa handlowego?

### **Postanowienie TSUE:**

Dyrektywę (...) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej transakcji takich jak te zamierzone przez gminę Wrocław, o ile sąd odsyłający stwierdzi, iż transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz iż nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. Jeśli jednak należałoby uznać te transakcje za wykonywane przez wspomnianą gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, przepisy dyrektywy 2006/112 nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 2 tej dyrektywy.

# Działalność gospodarcza

## Sprzedaż mienia nabytego w drodze darowizny lub spadkobrania

### Wyrok NSA z 05.12.2014 r., sygn. I FSK 1547/14 (po wyroku TS)

(...) **opodatkowanie dostawy mienia komunalnego przez gminę będzie uzależnione od ustalenia**, czy gmina działa w takim przypadku w charakterze podatnika podatku VAT, a zatem, **czy owe transakcje są dokonywane w warunkach działalności gospodarczej**.

(...) **czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności przez uprawnionego nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej**. Inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

(...) **zbywane przez gminę mienie znajduje się jedynie w jej zasobach komunalnych i nie było nigdy wykorzystywane w jakiegokolwiek działalności, tj. gmina pełni w tym przypadku wyłącznie funkcje właścicielskie. Z punktu widzenia gminy, przedmiot dostawy jest jej zatem w zasadzie zbędny**. Ponadto towary stanowiące przedmiot dostawy zostały nabyte z mocy prawa lub pod tytułem darmym (darowizna, spadkobranie), a zatem w konsekwencji czynności, z którymi nie wiązało się prawo do odliczenia podatku naliczonego. Nabycie z mocy prawa i w drodze spadkobrania jest niezależne od woli gminy, natomiast wykonywanie jedynie funkcji właścicielskich nie przynosi żadnych wymiernych korzyści zarówno tworzącym wspólnotę samorządową mieszkańcom jak i samej gminie. W związku z powyższym, przedmiotem części dostaw jest mienie, którego gmina, gdyby miała taką możliwość, mogłaby do swych zasobów komunalnych nie włączyć. W przypadkach opisanych we wniosku, jedynie bowiem nabycie w drodze darowizny poprzedza złożenie oświadczenia o jej przyjęciu. Dokonując dostawy mienia gmina może działać w zamiarze uniknięcia ponoszenia wydatków związanych z posiadaniem rzeczy, które nabyła wbrew swojej woli i których z obiektywnych przyczyn nie jest w stanie w żaden sposób spożytkować.

# Działalność gospodarcza

## Sprzedaż mienia nabytego w drodze darowizny lub spadkobrania

(c.d.)

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że we wniosku o wydanie interpretacji **Gmina wskazała, że nie pozyskała mienia w konkretnym celu, np. prowadzenia działalności gospodarczej, zaś samo nieodpłatne nabycie mienia i jego posiadanie nie jest wystarczające do uznania, iż konstytuuje ono działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT. Przedmiotowe nieruchomości nigdy nie były wykorzystywane do prowadzenia czynności handlowych, wytwórczych czy usługowych, a Gmina pełniła jedynie funkcje właścicielskie. Gmina nie ponosiła nakładów inwestycyjnych na przedmiotowe mienie.**

# Działalność gospodarcza

## Demontaż pojazdów nabytych z mocy prawa

**Wyrok WSA we Wrocławiu z 27.08.2014 r., sygn. I SA/Wr 1581/14 (nieprawomocny)**

**Gmina z tytułu wykonywania czynności polegającej na odpłatnym przekazywaniu pojazdów do demontażu nie jest podatnikiem VAT albowiem nie prowadzi działalności gospodarczej w tym zakresie.**

Sytuacja zaistniała w przedmiotowej sprawie sprowadza się do następującej sekwencji zdarzeń: Gmina nabywa z mocy prawa pojazdy, które są pojazdami wycofanymi z eksploatacji, co skutkuje koniecznością zbycia takiego pojazdu na rzecz przedsiębiorcy zajmującego się ich demontażem na podstawie przepisów prawa.

Dla oceny charakteru działalności nie ma znaczenia sposób w jaki towary weszły do majątku Gminy. Pojazdy te nie mogą być przypisane do działalności gospodarczej prowadzonej przez Gminę albowiem nie nadają się one do eksploatacji. Ponadto sama gmina stwierdza, że te składniki majątku posiada w swoim prywatnym majątku. Zaś żaden przepis dyrektywy nie zabrania podatnikowi VAT, który chce zachować część składnika majątku w swoim majątku prywatnym, na wyłączenie tej części z systemu VAT.

Nie można też mówić w rzeczonyj sprawie o wykorzystywaniu majątku celem uzyskania stałego dochodu, jako że jedynym przychodem z takich transakcji może być ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy. Takie transakcje nie stanowią zaś same z siebie działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy 112.

# Działalność gospodarcza

## Demontaż pojazdów nabytych z mocy prawa

(c.d.)

Ponadto kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą nie są ani liczba transakcji, czy długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani też wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego. Kluczowym jest to, czy podejmuje aktywne działania w zakresie określonej działalności, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 112.

Taka sytuacja nie ma miejsca w przedmiotowej sprawie: **Gmina nie reklamuje rzeczowej działalności, nie wybiera towarów nabywanych celem pozyskania większych dochodów czy też nie wyszukuje przedsiębiorców, którzy oferują lepszą cenę sprzedaży za konkretny model pojazdu (wręcz przeciwnie ma podpisaną umowę z jednym przedsiębiorcą), nie nabywa towarów celem odsprzedaży, nie angażuje środków tak jak przedsiębiorca. Jej sytuację należy przyrównać do sytuacji każdego innego właściciela prywatnego, który zobowiązany jest oddać samochód do recyklingu i za to otrzymuje stosowną zapłatę. Mamy tutaj do czynienia ze zwykłym nabyciem i zwykłą sprzedażą dobra, które ze swej istoty nie może być wykorzystywane w żaden inny sposób albowiem jest to pojazd wycofany z eksploatacji.**



# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT

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.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Pojęcie „organu władzy publicznej”

Interpretacja IS w Warszawie Nr IPPP1/443-910/09/12-7/S/JL z 2.03.2012 r.

Przez organa administracji publicznej należy rozumieć organa rządowej administracji centralnej, administracji terenowej (zarówno zespolonej, jak i niezespolonej) oraz organa administracji samorządowej. Będą to więc **ministrowie, centralne organy administracji rządowej, wojewodowie**, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespolonej), **organy jednostek samorządu terytorialnego oraz inne organy państwowe**.

Urzędami administracji publicznej są natomiast urzędy obsługujące organy administracji publicznej. Będą to odpowiednio ministerstwa, urzędy danego organu administracji centralnej, urzędy wojewódzkie i inne urzędy terenowych organów administracji rządowej oraz urzędy miasta (gminy), starostwa powiatowe, urzędy marszałkowskie. Przez organ władzy publicznej w ramach samorządu terytorialnego należy uznać jednostki samorządu, czyli gminę, powiat oraz samorząd województwa. Z kolei do „urzędów obsługujących te organy” należy zaliczyć wszelkie jednostki organizacyjne, zajmujące się tymi zadaniami. Będą to więc urzędy administracji rządowej oraz jednostek samorządów terytorialnych, w tym np. urząd miasta, urzędy gmin, w tym administracji zespolonej, do której zalicza się starostwo powiatowe, powiatowy urząd pracy, jednostki organizacyjne stanowiące aparat pomocniczy kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że **gmina (miasto na prawach powiatu) jest jednostką samorządu terytorialnego i podmiotem prawa publicznego**, natomiast organem wykonawczym gminy jest prezydent miasta.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Pojęcie „organu władzy publicznej” (spółki komunalne)

Zakres podmiotowy art. 15 ust. 6 ustawy o VAT odnosi się do organów władzy publicznej i urzędów obsługujących te organy, **spółki komunalne jako spółki prawa handlowego nie stanowią części administracji publicznej.**

### Wyrok NSA z 30.10.2013 r., sygn. I FSK 1397/12

Czy wykonywanie zadań publicznych powierzonych spółce przez gminę, bez zawierania umowy cywilnoprawnej, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i powinno być udokumentowane fakturą VAT (z tytułu wykonania zlecenia spółka otrzymuje wynagrodzenie od gminy)?

(...) za trafne można już uznać spostrzeżenia poczynione przez Ministra Finansów w załączniku do protokołu rozprawy, gdzie organ podniósł, że zakres podmiotowy art. 15 ust. 6 ustawy o VAT odnosi się do organów władzy publicznej i urzędów je obsługujących, natomiast W. P. K. Sp. z o.o. z siedzibą w S. jako spółka prawa handlowego nie stanowi części administracji publicznej.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań własnych ≠ działanie jako organ władzy publicznej

**Wyrok NSA z 26.02.2009 r., sygn. I FSK 1906/07**

Wbrew ocenie strony, organ działa bowiem "jako organ" wtedy, gdy przy realizacji danego zadania wyposażony jest we władztwo publiczne, tj. występuje w pozycji nadrzędnej w stosunku do innych podmiotów uczestniczących w danej czynności. TS dokonując wykładni tego przepisu wielokrotnie wskazywał, że dla zastosowania art. 4(5) **konieczne jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek:**

- **działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i**
- **musi być ona wykonywana jako organ władzy publicznej.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań własnych ≠ działanie jako organ władzy publicznej

### Przykład:

Zadania własne gminy obejmują m.in. sprawy z zakresu lokalnego transportu drogowego (art. 7 ust. 1 pkt 4 UoSG). W celu wykonania tych zadań gmina utworzyła jednostkę budżetową – Miejski Zakład Komunikacji, który świadczy usługi transportowe na rzecz ludności (sprzedaż biletów uprawniających do przejazdu).

### Przykład:

Do zadań własnych gminy należą sprawy z zakresu wodociągów i zaopatrzenia w wodę (art. 7 ust. 1 pkt 3 UoSG). W celu wykonania tych zadań gmina utworzyła jednostkę budżetową – Miejski Zakład Wodociągów, który dostarcza wodę na rzecz ludności.

**Czynności wykonywane przez gminę za pośrednictwem MZK/MZW stanowią czynności opodatkowane VAT.** Okoliczność, że wchodzą one w zakres zadań własnych gminy nie ma tu znaczenia.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań własnych a umowy cywilnoprawne

**Wyrok WSA w Warszawie z 27.02.2007 r., sygn. III SA/Wa 4312/06**

Należy zatem uznać, że **kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca)** w stosunku do określonych transakcji lub czynności.

Organ władzy publicznej może prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu na podstawie art. 15 ust. 6 nie dlatego, że wykonuje funkcje publiczne na podstawie umowy cywilnoprawnej, ale dlatego, że jako organ władzy publicznej prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą na podstawie umowy cywilnoprawnej. **Warunkiem uznania organu władzy publicznej za podatnika VAT jest nie tylko wykonywanie jakichś czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, ale przede wszystkim prowadzenie „samodzielnej działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ust o VAT.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań własnych a umowy cywilnoprawne

**Wyrok NSA z 6.11.2014 r., sygn. I FSK 1644/13**

**(opłaty za przystanki pobierane na podstawie umów cywilnoprawnych)**

W ocenie NSA, z powołanych przepisów wynika, że regulowanie zasad korzystania z przystanków komunikacyjnych lub dworców należy do sfery władztwa publicznego (imperium), w które wyposażono gminę w celu zaspokajania potrzeb wspólnoty. Stronami tego stosunku są bowiem: gmina, która działa w charakterze organu władzy publicznej oraz podmiot, któremu przepisy prawa umożliwiają korzystanie z mienia komunalnego w ramach zasad określonych w przepisach regulujących organizację publicznego transportu zbiorowego. Ponadto tryb ustalania wysokości opłaty wskazuje, że mamy tu do czynienia z opłatą zbliżoną do daniny publicznej, a nie z ceną ustalaną w realiach rynkowych.

Reasumując, **stosunek prawny łączący skarżącą oraz podmioty korzystające z jej mienia komunalnego powstaje w dominującym stopniu w oparciu o administracyjnoprawną metodę regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych umów. Strony tego stosunku nie mają bowiem pełnej swobody co do ustalania jego treści, albowiem ograniczają je przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań własnych a umowy cywilnoprawne

Wyrok NSA z 12.12.2014 r., sygn. I FSK 1879/13

(dzierżawa schroniska na podstawie umowy cywilnoprawnej)

**Sam fakt zawarcia przez gminę umowy cywilnoprawnej** dot. dzierżawy schroniska dla zwierząt, w przypadku gdy jest ona związana z realizacją jej zadań własnych (tj. obowiązkiem organizacji ochrony przed bezdomnymi zwierzętami i zapewnienia im opieki) **nie jest wystarczający, aby uznać gminę za podatnika VAT** w tym zakresie.

**Nie można bowiem zgodzić się z tezą, że odpłatna dzierżawa nieruchomości - w rozpoznawanej sprawie za symboliczną złotówkę - stanowi bezwzględnie przejaw działalności gospodarczej**, w ramach której gmina występuje w charakterze podatnika podatku VAT. W przypadku organu władzy publicznej, sam fakt dokonywania świadczenia mieszczącego się w definicji odpłatnej dostawy towarów nie przesądza jeszcze o następstwie czynności opodatkowanej. Istotny jest bowiem kontekst (cel) takiej czynności. Wykonanie umowy cywilnoprawnej, której stroną jest organ władzy publicznej nie zawsze musi bowiem prowadzić do zakłóceń konkurencji. Może w ogóle nie mieć związku z aktywnością gospodarczą JST. **Nawiązanie stosunku cywilnoprawnego może bowiem stanowić dopuszczalny sposób realizacji zadań publicznych, nałożonych na gminę odrębnymi przepisami prawa** (w rozpatrywanej sprawie zadań mających na celu zapewnienie ochrony przed bezdomnymi zwierzętami, a także zapewnienie opieki bezdomnym zwierzętom, czy szerzej zapewnienie porządku i czystości na terenie gminy).



# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Realizacja zadań zleconych

**Interpretacja IS w Bydgoszczy Nr ITPP1/443-353/13/MN z 9.07.2013 r.**

**(opłaty za udostępnienie danych meldunkowych)**

Urząd Miasta wykonuje zadania określone w ustawie o ewidencji ludności i dowodach osobistych, pobierając opłaty za udostępnienie danych ze zbiorów meldunkowych, zbioru PESEL, ewidencji wydanych i unieważnionych dowodów osobistych. Art. 44 ust. 1 tej ustawy stanowi, że podmiotem udostępniającym dane ze zbiorów meldunkowych oraz ewidencji wydanych i unieważnionych dowodów osobistych jest organ gminy, przy czym, organ gminy wykonuje zadania określone w ustawie jako zadania zlecone z zakresu administracji rządowej. Wysokość opłat za ww. dane jest ściśle określona w rozporządzeniu Rady Ministrów, opłaty za udostępnienie danych stanowią dochód budżetu państwa.

Organ władzy publicznej oraz urząd obsługujący ten organ, w zakresie w jakim realizuje zadania z zakresu administracji rządowej, nałożone odrębnymi przepisami prawa, objęty jest regulacją przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Wprawdzie art. 15 ust. 6 cyt. ustawy stanowi, że wspomniane organy są podatnikami w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, jednak w analizowanym przypadku taka sytuacja nie występuje. Czynności, o których mowa, mają bowiem charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, a ich wysokość jest ściśle określona w przepisach prawa. W kontekście powyższego należy uznać, iż **Urząd Miasta, działając jako urząd obsługujący Prezydenta Miasta (organ władzy publicznej) w zakresie wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji rządowej nie występuje jako podatnik podatku od towarów i usług.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej Opłata śmieciowa (NP.)

**Wyrok WSA w Gdańsku z 9.06.2015 r., sygn. I SA/Gd 656/15** (nieprawomocny)

(...) w rozpoznawanym zakresie gmina nie jest podatnikiem VAT, zatem w stawce **opłaty za gospodarowanie odpadów komunalnych** nie uwzględnia się kwoty podatku VAT. Gmina nie będzie więc miała obowiązku dokumentowania ich poboru fakturami VAT.

**Wyrok WSA w Krakowie z 21.01.2015 r., sygn. I SA/Kr 1141/14** (nieprawomocny)

Opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi należy potraktować jako **rodzaj daniny publicznej**. Właściciel nieruchomości nie ma żadnego wpływu na wysokość tej opłaty, gdyż jej wysokość ustalana jest w uchwale odpowiedniej rady gminy, która to uchwała jest aktem prawa miejscowego.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej Opłata za odbiór zwiększonej ilości odpadów (NP.)

**Interpretacja IS Bydgoszczy Nr ITPP2/443-1239/13/RS z 11.02.2014 r.**

Świadcząc usługi dodatkowe, tj. ponadlimitowany wywóz odpadów komunalnych zmieszanych (na podstawie osobnej uchwały), za które ustala i pobiera od właścicieli nieruchomości opłaty, Gmina wykonuje zadania z zakresu władzy publicznej określone w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym. Z powyższego wynika, że - przy uwzględnieniu treści art. 15 ust. 6 ustawy VAT - **realizując ww. usługi Gmina nie występuje w charakterze podatnika podatku VAT.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej Opłata za koncesje na sprzedaż alkoholu (NP.)

**Interpretacja IS w Łodzi Nr IPTPP1/443-683/14-5/ŻR z 23.12.2014 r.**

Pobieranie przez Wnioskodawcę opłat za wydanie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, **należy do kategorii spraw z zakresu administracji publicznej** i jest uregulowane przez obowiązujące przepisy prawa tj. przez ustawę o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Pobieranie wskazanych we wniosku opłat stanowi wymóg nałożony przez przepisy prawa i należy do czynności publicznoprawnych i nie można tego uznać za działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej Opłata za zajęcie pasa drogowego (NP.)

## Wyrok NSA z 25.11.2011 r., sygn. I FSK 145/11

W świetle art. 40 ust. 1 i 3 ustawy o drogach publicznych, **wydawanie zezwoleń oraz ustalanie opłat za zajęcie pasa ruchu drogowego** na cele nie związane z budową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg należy do wyłącznej kompetencji zarządcy drogi, który w wymienionych sprawach **orzeka w formie decyzji administracyjnej**, a zatem w formie uregulowanej przepisami KPA. Stwierdzić zatem należy, że czynności prawne, objęte zapytaniem wnioskodawcy, należą do imperium uprawnionego organu zarządzającego daną drogą publiczną, który wyposażony w kompetencje do orzekania w tych sprawach, realizuje zadania publiczne, wynikające z ustawowego powołania do pełnienia funkcji zarządcy dróg.

## Interpretacja IS w Warszawie Nr IPPP1/443-910/09/12-7/S/JL z 2.03.2012 r.

Nadany Wnioskodawcy ustawowy status zarządcy drogi publicznej określonej kategorii wiąże się z wykonywaniem zadań publicznych, czy to własnych czy zleconych. W związku z powyższym nie ma wątpliwości, że prezydent miasta na prawach powiatu, będącego w istocie gminą, jako organ uprawniony do jej reprezentowania na zewnątrz w zakresie zarządu drogami, realizuje zadania publiczne nałożone odrębnymi przepisami prawa. Publicznoprawny charakter mają więc również wszelkie czynności dokonywane przez zarządcę drogi w tej materii, w tym również udzielenie zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Jednocześnie czynności te nie są wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, a prezydent miasta działa jako strona stosunku administracyjno-prawnego o władczych uprawnieniach w stosunku do podmiotu, któremu udziela zezwolenia na zajęcie pasa drogowego ustalając jednocześnie opłatę za zajęcie pasa drogowego.

Podsumowując, na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, Wnioskodawcy nie można uznać za podatnika podatku VAT w zakresie wykonywanych przez niego zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, jako zarządcy dróg. Zatem **opłaty za zajęcie pasa drogowego pobierane w ramach realizacji powyższych zadań przez Wnioskodawcę – zarządcę drogi – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a Wnioskodawca nie musi dokumentować tych czynności fakturami VAT.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej Opłata za wyżywienie w domach pomocy społecznej (NP.)

## Interpretacja IS w Katowicach Nr IBPP3/443-1279/13/AŚ z 9.01.2014 r.

Wnioskodawca wykonuje ustawowo określone dla JST zadania z zakresu organizacji pieczy zastępczej. Powyższe wskazuje zatem, że jest podmiotem o którym mowa ww. art. 2 ust. 3 ustawy o wspieraniu rodziny. Z regulacji prawnych tej ustawy wynika, że zadania powiatu w zakresie pieczy zastępczej wykonuje wyznaczona przez starostę jednostka organizacyjna. Powyższe wskazuje, że działalność ta jest wykonywana w ramach właściwego dla tych organów reżimu publicznoprawnego. Działania w zakresie organizacji pieczy zastępczej są wykonywane w ramach funkcji publicznych i nie są działaniami podejmowanymi przez Wnioskodawcę na tych samych warunkach prawnych co prywatni przedsiębiorcy. Czynności te mają charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, a sposób i zakres ich realizacji jest ściśle określona w przepisach prawa.

Podsumowując stwierdzić należy, że **realizowane przez Wnioskodawcę ustawowo określone zadania w zakresie organizacji pieczy zastępczej w zakresie zapewnienia dzieciom właściwej opieki przez umieszczenie ich w placówkach opiekuńczo-wychowawczych lub rodzinach zastępczych są formą sprawowania władztwa publicznego.** Zatem realizując czynności w tym zakresie i pobierając o rodziców dzieci przebywających w placówkach opiekuńczo-wychowawczych opłaty nałożone przez przepisy ustawy Wnioskodawca korzysta z wyłączenia z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym w stosunku do opłat wymienionych w opisie stanu faktycznego powinien mieć zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, jest prawidłowe.

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Opłata za wyżywienie w domach pomocy społecznej (NP.)

**Wyrok WSA w Poznaniu z 25.06.2015 r., sygn. I SA/Po 589/15** (nieprawomocny)

Mieszkańcy są kierowani do domu pomocy społecznej na podstawie decyzji administracyjnej, w której ustala się odpłatność mieszkańca za pobyt w domu. Pobrane od mieszkańców opłaty za pobyt stanowią dochód domu i zgodnie z ustawą o finansach publicznych są odprowadzane do budżetu Miasta. Z tego też budżetu domy pomocy społecznej otrzymują środki na wydatki.

Miejski Ośrodek Pomocy Rodzinie pobiera **opłaty, których wysokość każdorazowo określana jest na podstawie decyzji administracyjnej**, z tytułu m.in.: świadczenia usług opiekuńczych, w tym specjalistycznych, pobytu w ośrodkach wsparcia oraz w środowiskowych domach samopomocy, pobytu dzieci w rodzinach zastępczych i w placówkach opiekuńczo-wychowawczych oraz wydawania bonów żywnościowych. Opłaty pobierane od członków rodzin zobowiązanych do alimentacji za pobyt w domu opieki społecznej są określane w drodze umowy zawieranej z tą osobą. W przypadku braku ww. płatności wystawiana jest decyzja administracyjna określająca zaległość.

W ocenie Sądu w rozpatrywanej sprawie Miasto w odniesieniu do realizacji zadań własnych w zakresie pomocy społecznej nie działa jako podmiot profesjonalny biorący udział w obrocie gospodarczym. **Zadania nałożone na Miasto wynikają z przepisów prawa, które określają sposób i zakres ich wykonywania. Miasto nie ma również możliwości odstąpienia od ich realizacji. Opłaty pobierane w związku z realizacją zadań własnych mają charakter opłat publicznoprawnych.**

# Wyłączenie dla organów władzy publicznej

## Inne przykłady

- Opłata za udostępnienie zasobu geodezyjnego i kartograficznego
- Opłata za wydanie wypisu i wyrys z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego
- Opłata planistyczna
- Opłata za sporządzenie i wydanie SIWZ
- Opłata paliwowa
- Opłata za wydanie dziennika budowy
- Opłata za wydanie dowodu rejestracyjnego i tablic rejestracyjnych
- Opłata targowa
- Opłata za miejskie parkowanie niestrzeżone
- Opłata adiacencka
- Dodatkowa opłata roczna od użytkowania wieczystego (za niedotrzymanie terminu zagospodarowania)
- Opłata za samowolne wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej



# Czynności podlegające opodatkowaniu

## Edukacja - odpłatne usługi edukacyjne (ZW)

### Art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT:

**Zwolnione z VAT są usługi z zakresu opieki nad dziećmi i młodzieżą** oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane:

- a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz przepisach o systemie oświaty,
- b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do lat 3.

### Art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT:

**Zwolnione z 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.

# Czynności podlegające opodatkowaniu Edukacja - odpłatne usługi edukacyjne (ZW)

Interpretacja IS w Poznaniu Nr ILPP2/443-411/14-2/SJ z 4.07.2014 r.

Miasto pobierając od rodziców **opłatę za pobyt i nauczanie dzieci w przedszkolach po godzinie 13.00** oraz **opłatę za korzystanie przez dzieci z wyżywienia** podczas pobytu w przedszkolu, **prowadzi działalność gospodarczą** – zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT – która jest **zwolniona** od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.

# Czynności podlegające opodatkowaniu

## Edukacja – usługi stołówkowe (ZW/8%)

### **Interpretacja IS w Katowicach Nr IBPP2/443-24/14/RSz z 17.04.2014 r.**

Usługi wyżywienia świadczone przez stołówki szkolne dla uczniów innych szkół (mieszkających i niemieszkających w internacie) oraz pracowników pedagogicznych szkoły należy uznać za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą polegającymi na ich żywieniu, mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej działalności opiekuńczej szkoły w tym zakresie, która stanowi świadczenie główne, przy czym, jak już wskazano powyżej, ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez szkołę. W konsekwencji usługi te podlegają zwolnieniu od podatku VAT stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.

### **Interpretacja IS w Poznaniu Nr ILPP1/443-938/13-4/JSK z 14.01.2014 r.**

Świadczenie usług stołówkowych przez stołówkę szkolną na rzecz pracowników niepedagogicznych nie może korzystać ze zwolnienia od podatku. Usługi te nie są bowiem usługami ściśle związanymi z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą.

# Czynności podlegające opodatkowaniu

## Edukacja – obozy, wycieczki, kolonie (ZW/8%)

### §3 ust. 1 pkt 8 Rozporządzenia MF w sprawie zwolnień od podatku

Zwalnia się od podatku usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze:

- **organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty,**
- **świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży tych szkół i jednostek.**

### Interpretacja IS w Łodzi Nr IPTPP2/443-175/14-4/KW z 12.05.2014 r.

Wnioskodawca będący szkołą objętą systemem oświaty, organizując wycieczki i zielone szkoły wyłącznie dla dzieci i młodzieży uczących się w zespole szkół (szkoła podstawowa i gimnazjum), wypełnia przesłankę podmiotowo-przedmiotową wynikającą z treści powołanego §3 ust. 1 pkt 8 Rozporządzenia ws zwolnień od podatku. Tym samym, na mocy ww. §3 ust. 1 pkt 8 Rozporządzenia w zakresie ww. usług zainteresowany korzysta ze zwolnienia od podatku.

**Usługi świadczone na rzecz dzieci i młodzieży spoza szkoły lub przez podmioty nie objęte ustawą o systemie oświaty – 8% VAT** (pod warunkiem, że klasyfikują się jako PKWiU 55.20.19.0 Pozostałe usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania bez obsługi).

# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi kulturalne (ZW z wyjątkami)

## Art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o VAT

**Zwalnia się** od podatku **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) (...)

## Art. 43 ust. 18 ustawy o VAT

Powyższe zwolnienie stosuje się pod warunkiem, że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tych przepisach, **nie osiągną w sposób systematyczny zysków** z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one **przeznaczone w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług**.

# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi kulturalne (ZW z wyjątkami)

## Art. 43 ust. 19 ustawy o VAT

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:
  - a) na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
  - b) do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
  - c) 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 [dot. usług publicznego radia i telewizji]
- 8) usług ochrony praw.

# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi kulturalne (8%)

## Załącznik Nr 3 do ustawy o VAT – 8% VAT (poz. 182-186)

- bez względu na symbol PKWiU – **usługi kulturalne i rozrywkowe – wyłącznie w zakresie wstępu:**
  - 1) na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe,
  - 2) do obiektów kulturalnych,
- bez względu na symbol PKWiU – **usługi związane z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne,**
- bez względu na symbol PKWiU – **usługi bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałe usługi w zakresie kultury – wyłącznie w zakresie wstępu,**
- bez względu na symbol PKWiU – **wstęp na imprezy sportowe**
- bez względu na symbol PKWiU – **pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu**

# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi kulturalne (8%)

## **Interpretacja IS w Poznaniu Nr ILPP2/443-1048/12-4/SJ z 8.01.2013 r.**

(Usługa organizacji festiwalu filmowego przez instytucję kultury)

Usługa organizacji festiwalu filmowego, będzie wyłączona ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy. Jednakże z uwagi na fakt, że przedmiotowa usługa została przez Wnioskodawcę sklasyfikowana pod symbolem PKWiU 59.14.10.0 "Usługi związane z projekcją filmów", i nie są to usługi reklamowe i promocyjne, to stosownie do art. 41 ust. 2 w powiązaniu z art. 146a pkt 2 i w związku z poz. 165 załącznika nr 3 do ustawy, będzie podlegała opodatkowaniu stawką podatku VAT w wysokości 8%.



# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi bibliotek

- **Opłaty z tytułu nieterminowego zwrotu wypożyczonych zbiorów lub ich zniszczenia, czy też zagubienia** – nie podlegają opodatkowaniu VAT – kara umowna (interpretacja IS w Bydgoszczy Nr ITPP1/443-1373b/13/MS z 1.04.2014 r.)
- **Opłaty związane z wydaniem karty bibliotecznej, założeniem i aktywacją konta bibliotecznego zwolnione z VAT** (interpretacja IS w Bydgoszczy Nr ITPP1/443-1373a/13/MS z 1.04.2014 r.)

Opłaty z tytułu wydania karty bibliotecznej, założenia i aktywacji konta bibliotecznego są zwolnione od podatku VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o VAT. Usługa ta jest bowiem usługą kulturalną, służącą obsłudze użytkowników biblioteki, co jest jednym z jej podstawowych zadań, zgodnie z zapisami art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o bibliotekach. Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, wydanie karty nie wiąże się z pobieraniem jakichkolwiek opłat za wstęp na teren biblioteki lub z pobieraniem opłat za wypożyczanie jej zbiorów. Obie te czynności są nieodpłatne. W związku z tym opłata, o której tutaj mowa nie podlega wyłączeniu na podstawie art. 43 ust. 19 pkt 3 ustawy o VAT. Dodatkowo, w przypadku wydawania karty bibliotecznej osobom instytucjonalnie związanym z Uniwersytetem (pracownicy, doktoranci, studenci) lub przedstawicielom innych uczelni lub innych jednostek zajmujących się kształceniem na poziomie wyższym, usługa ta korzysta ze zwolnienia na mocy art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, jako usługa ściśle związana z usługami w zakresie kształcenia na poziomie wyższym.

- **Sprzedaż książek wycofanych ze zbiorów bibliotecznych** (dla odbiorców indywidualnych oraz do skupu makulatury) – zwolniona z VAT – towary używane (interpretacja IS w Łodzi Nr IPTPP2/443-456/13-2/KW z 5.08.2013 r.)

# Czynności podlegające opodatkowaniu Usługi muzeów (lekcje muzealne połączone ze wstępem do muzeum – 8%)

## Interpretacja IS w Katowicach Nr IBPP3/4512-502/15/KG z 7.09.2015 r.

W rozpatrywanej sprawie lekcje oraz warsztaty odbywają się w salach ekspozycyjnych Muzeum, w których znajdują się muzealia, bądź też organizowana jest specjalna scenografia muzealna związana z tematem zajęć z wykorzystaniem eksponatów. Udział w lekcjach i warsztatach jest zawsze związany ze zwiedzaniem Muzeum, zatem takie zajęcia związane są z elementem usługi wstępu do muzeum (na paragonie fiskalnym lub fakturze figuruje jedna zbiorcza pozycja). Z powyższego opisu wynika zatem, że świadczenia oferowane przez Wnioskodawcę należą do świadczeń, które typowo łączą się z usługą zwiedzania Muzeum.

Biorąc zatem pod uwagę treść cytowanych przepisów oraz opisany we wniosku stan faktyczny stwierdzić należy, że świadczone przez Wnioskodawcę **usługi polegające na organizowaniu odpłatnych lekcji muzealnych oraz warsztatów tematycznych dla dzieci i młodzieży połączone ze zwiedzaniem Muzeum, za które pobierane są opłaty za wstęp, podlegają opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 8%**, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, jako wymienione w poz. 184 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

# Sprzedaż środków trwałych

- **dla towarów używanych – możliwe zwolnienie z VAT**

## **Art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT**

Zwalnia się od podatku dostawę towarów **wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej** od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

- **w pozostałych przypadkach – opodatkowanie wg właściwej stawki**

# Zbycie nieruchomości Grunty

## TERENY NIEZABUDOWANE

- **Tereny budowlane – 23%**

**Definicja terenów budowlanych** – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (art. 2 pkt 33 ustawy o VAT)

- **Tereny inne niż budowlane – zwolnione z VAT** (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT)

## TERENY ZABUDOWANE

**Opodatkowanie stawką właściwą dla budynku/budowli** (art. 29a ust. 8 ustawy o VAT) – w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych lub części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

# Zbycie nieruchomości

## Budynki, budowle lub ich części

### Art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT

**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.

### Możliwy wybór opodatkowania na podst. Art. 43 ust. 10 ustawy o VAT

**Definicja pierwszego zasiedlenia** (art. 2 pkt 14 ustawy o VAT):

Rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

**Według NSA definicja pierwszego zasiedlenia jest niezgodna z Dyrektywą 2006/112** (wyrok NSA z 14.05.2015 r., sygn. I FSK 382/14)

Definicja "pierwszego zasiedlenia (zajęcia)" zawarta w dyrektywie 112 ma charakter autonomiczny. Zatem nie było konieczne jej definiowanie w ustawie o VAT. Polski dokonał zawężenia ww. definicji w porównaniu do definicji unijnej. Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko - jako "pierwsze zajęcie budynku, używanie".

# Zbycie nieruchomości Budynki, budowle lub ich części

## Art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT

**Zwalnia się** od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętych zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów **nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia** kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- b) 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.

# **Odliczanie podatku VAT naliczonego po nowelizacji przepisów w 2016 r.**

# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

## Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

**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 podatek naliczony.

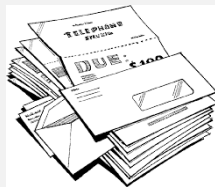
## Art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT

1. W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, z związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest zobowiązany **do odrębnego określenia** kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.
2. **Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie** całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik ma prawo pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.
3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako **udział rocznego obrotu** z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

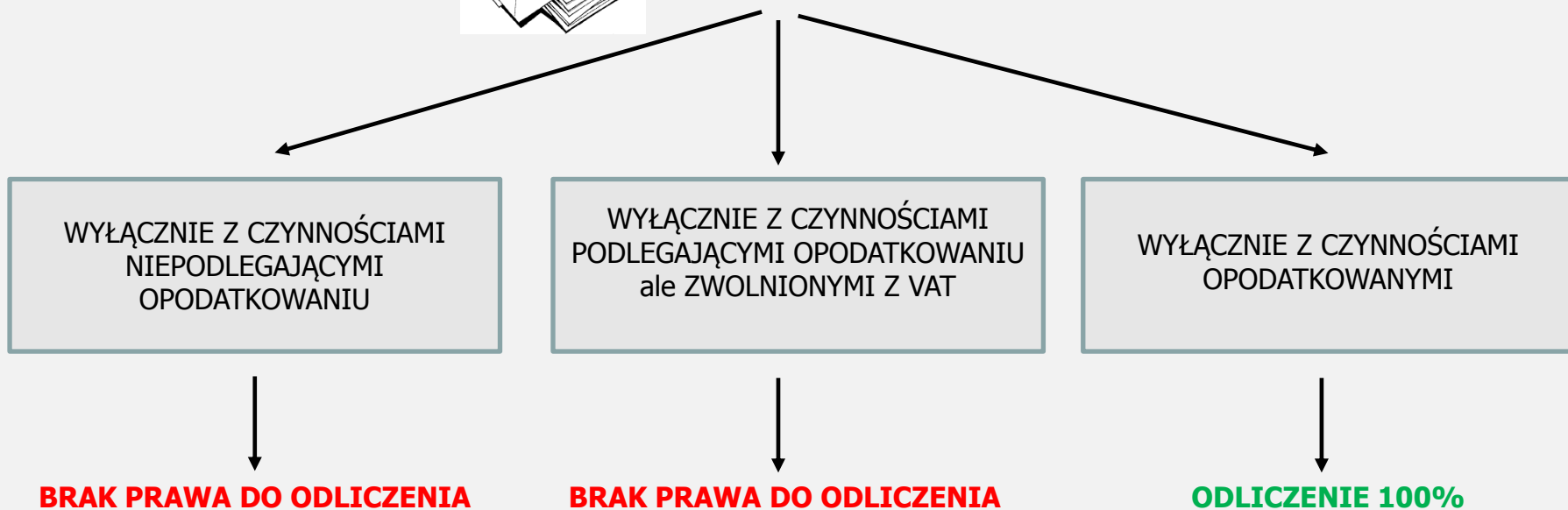


# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

## KROK 1 – BEZPOŚREDNIA ALOKACJA (art. 90 ust. 1)



Zakup związany:



# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

**W sytuacji, gdy nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie wydatku do jednego rodzaju działalności:**

## **KROK 2 – WYDATKI MIESZANE – ODLICZENIE WG PROPORCJI (art. 90 ust. 2)**

### **Wzór obliczenia proporcji**

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia

---

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia +  
obróć z tytułu czynności nieuprawniających do odliczenia

Ma zastosowanie do wydatków, które dotyczą jednocześnie:

- czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT (np. koszty utrzymania budynków komunalnych z lokalami mieszkalnymi i użytkowymi)
- czynności opodatkowanych, zwolnionych z VAT i niepodlegających opodatkowaniu (np. koszty funkcjonowania urzędu)

# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

## Uchwała NSA z 24.10.2011, sygn. I FPS 9/10

W świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT **czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia** podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ww. ustawy

Pod pojęciem „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego”, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT należy rozumieć **wyłącznie czynności zwolnione z VAT.**

## Konsekwencje:

- **Czynności niepodlegające opodatkowaniu nie są brane pod uwagę przy określaniu zakresu odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług wykorzystywanych do czynności „mieszanych”.**
- W przypadku zakupów związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT, podatek naliczony podlega odliczeniu częściowo, według proporcji czynności opodatkowanych zwolnionych z VAT.
- **W przypadku zakupów związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT i niepodlegającymi opodatkowaniu, podatek naliczony podlega odliczeniu w pełnej wysokości.**

## Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

- **Art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (wprowadzony od 1.1.2011 r.)**

W przypadku **nakładów ponoszonych na nabycie**, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz **wytworzenie nieruchomości**, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, **wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych**, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, **podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.**

# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

## KROK 2 – WYDATKI MIESZANE – ODLICZENIE WG PROPORCJI (art. 90 ust. 2)

Przykład:

Czynności opodatkowane VAT – 80

Czynności zwolnione z VAT – 20

Czynności niepodlegające opodatkowaniu - 100

Zakup związany z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT



$$\frac{80}{80 + 20} = 80\%$$

Zakup związany z czynnościami opodatkowanymi i NP



$$\frac{80}{80 + 0} = 100\%$$

Zakup związany z czynnościami opodatkowanymi, zwolnionymi i NP



$$\frac{80}{80 + 20 + 0} = 80\%$$

# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

<b>PRZEZNACZENIE ZAKUPU (PODATKU NALICZONEGO)</b>	<b>ZAKRES PRAWA DO ODLICZENIA</b>
Wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT	Odliczenie w pełnej wysokości
Wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia
Wyłącznie do czynności niepodlegających opodatkowaniu	Brak prawa do odliczenia
Jednocześnie do czynności niepodlegających opodatkowaniu i zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i niepodlegających opodatkowaniu (bez związku z czynnościami zwolnionymi) z wyj. nieruchomości	Odliczenie w pełnej wysokości
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i zwolnionych z VAT (bez związku z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu)	Odliczenie częściowe wg proporcji
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT, zwolnionych z VAT i niepodlegających opodatkowaniu	Odliczenie częściowe wg proporcji

# Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

- **Wyrok TSUE w sprawie C-437/06 *Securenta***

- W przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu stosowania szóstej dyrektywy, odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego od wydatków związanych z emisją akcji i nietypowych cichych udziałów jest dopuszczalne **tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej** podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.
- **Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy należy do swobodnego uznania państw członkowskich**, które korzystając z tego uprawnienia powinny uwzględnić cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności.

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## NOWY Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT

W przypadku nabycia towarów i usług:

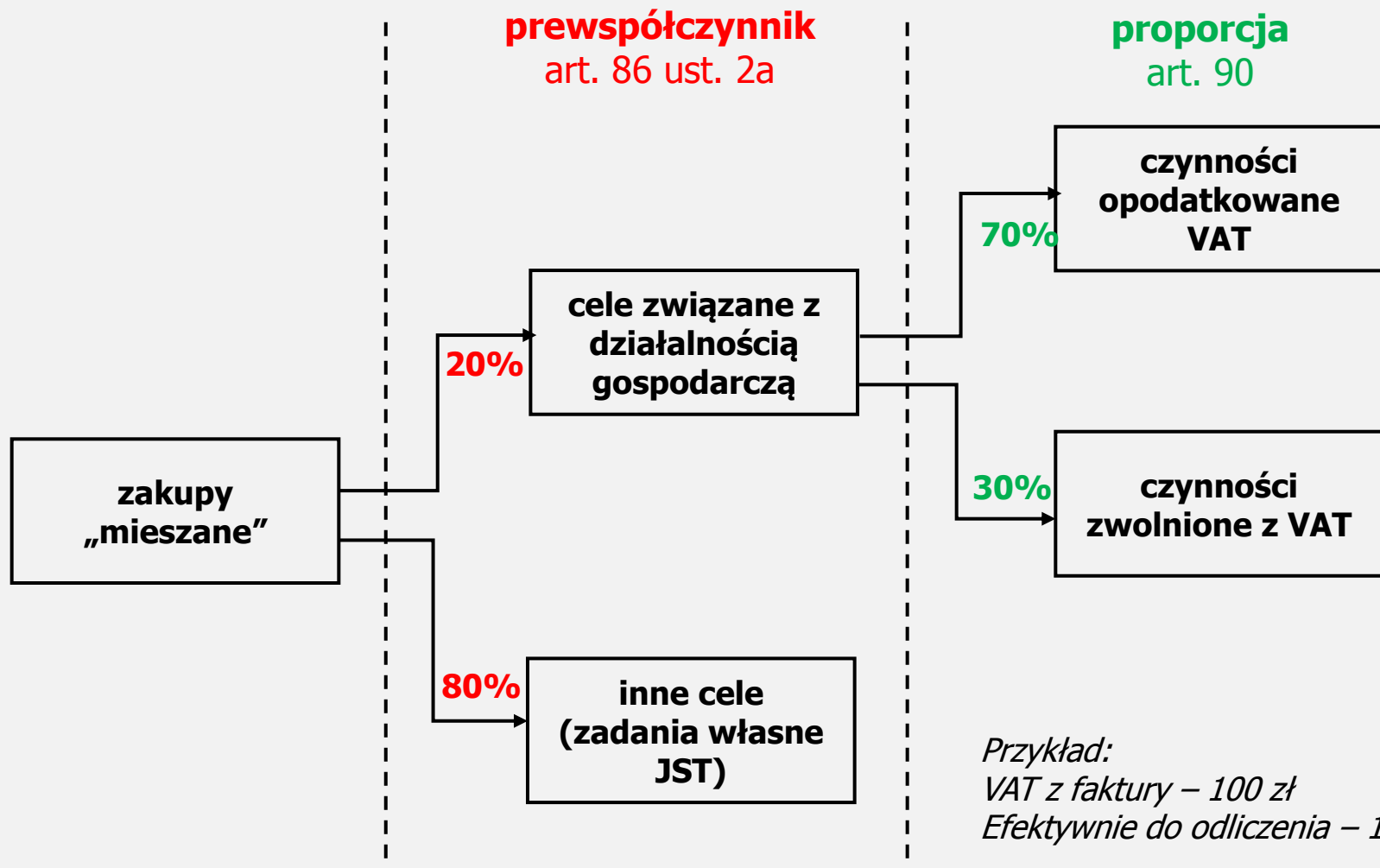
- wykorzystywanych **zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej,**
- **jak i do celów innych niż działalność gospodarcza,** z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie,
- **gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe,**

**kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "sposobem określenia proporcji".**

**Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.**



# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.



# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Przeznaczenie zakupu (podatku naliczonego)	Zakres prawa do odliczenia VAT do 31.12.2015 r.	Zakres prawa do odliczenia VAT od 1.1.2016 r.
Wyłącznie do czynności opodatkowanych	Odliczenie całej kwoty VAT	Odliczenie całej kwoty VAT
Wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Wyłącznie do działalności innej niż gospodarcza (zadania własne)	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Wyłącznie do czynności zwolnionych oraz działalności niegospodarczej (zadania własne)	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i działalności niegospodarczej (bez związku z czynnościami zwolnionymi)	<b>Odliczenie całej kwoty VAT (z wyjątkiem wydatków inwestycyjnych dot. nieruchomości – art. 86 ust. 7b)</b>	<b>Odliczenie częściowe wg prewspółczynnika</b>
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i zwolnionych z VAT (bez związku z działalnością niegospodarczą)	Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży	Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT, zwolnionych z VAT i działalnością niegospodarczą	<b>Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży</b>	<b>Odliczenie częściowe dwuetapowe – wg prewspółczynnika a następnie wg proporcji sprzedaży</b>

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## **NOWY Art. 86 ust. 2b ustawy o VAT**

**Sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:**

1. 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
2. obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza (...) – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## NOWY Art. 86 ust. 2c ustawy o VAT

Przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

- 1. 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;
- 2. 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;
- 3. 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;
- 4. średnioroczną powierzchnię** wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## Przykład

*Do urzędu gminy zostanie zakupiona drukarka. Podatek VAT na fakturze wynosi 1.000 zł. Z drukarki tej korzystać będą tylko osoby z działu ewidencji ludności w liczbie średniorocznej 15 (działalność poza VAT) oraz z działu gospodarowania nieruchomościami w liczbie średniorocznej 5 (działalność gospodarcza – opodatkowana i zwolniona z VAT, a także niepodlegająca VAT w zakresie opłat za użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.5.2004 r.).*

*Założmy, że osoby zatrudnione w dziale gospodarki nieruchomościowej nie wykonują czynności w ramach zadań własnych gminy, co w praktyce może być trudne, gdyż zwykle prowadzą również wszelkie sprawy związane z mieniem gminnym, użytkowanym na własne potrzeby, czy przekazany innym jednostkom organizacyjnym.*

*Wstępna proporcja sprzedaży obliczona na podstawie 2015 r. wynosi 50%.*

- Prewspółczynnik obliczony według klucza osobowego wyniesie w tym przykładzie 25%. Część podatku VAT przyporządkowana do działalności gospodarczej wyniesie 250 zł. Po zastosowaniu proporcji sprzedaży gmina odliczy kwotę VAT w wysokości 125 zł.*
- Po zakończeniu roku, w deklaracji za styczeń (lub pierwszy kwartał) następnego roku, należy dokonać weryfikacji i odpowiedniej korekty podatku VAT w przypadku zmiany wartości prewspółczynnika (bądź można wybrać inną metodę jego ustalenia) oraz proporcji sprzedaży.*

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## Przykład

*W budynku, w którym mieści się ośrodek pomocy społecznej (działalność poza VAT) jedno pomieszczenie jest wynajmowane podmiotowi gospodarczemu prowadzącemu sklep (działalność opodatkowana VAT). Łączna powierzchnia budynku wynosi 500 m<sup>2</sup>, zaś sklep zajmuje 50 m<sup>2</sup>. JST poniosła (po zmianie przepisów) wydatki na ocieplenie budynku i nie istnieje możliwość bezpośredniego przyporządkowania tych wydatków do poszczególnych pomieszczeń. Kwota podatku VAT wynikająca z poniesionych wydatków wyniosła 100.000 zł.*

- *Prewspółczynnik liczony metodą powierzchniową wyniesie w takim wypadku  $50/500 = 10\%$*
- *Kwota podatku VAT podlegająca odliczeniu wyniesie  $100.000 \text{ zł} \times 10\% = 10.000 \text{ zł}$*

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## NOWY Art. 86 ust. 2d-2g ustawy o VAT

2d. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, **przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.**

2e. **Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność 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.**

2f. Przepis ust. 2e [proporcja uzgodniona z urzędem skarbowym] stosuje się również, gdy **podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.**

2g. Proporcję **określa się procentowo w stosunku rocznym.** Proporcję tę **zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.** Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10 stosuje się odpowiednio.

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

**Delegacja dla MF do wydania rozporządzenia, nie ma jednak obowiązku stosować się do metod tam wskazanych**

## **Art. 86 ust. 22**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyficze wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, 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.

## **Art. 86 ust. 2h**

**W przypadku gdy podatnik**, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, **uzna, że** wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji **nie będzie najbardziej odpowiadać** specyficze wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, **może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.**



# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

**Rozporządzenie MF z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193)**

## **Dotyczy:**

- JST,
- samorządowych instytucji kultury, państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

## **§3 ust. 1 rozporządzenia MF**

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się **odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych** jednostki samorządu terytorialnego.

- 1) obsługującego JST urzędu działającego w formie samorządowej JB
- 2) pozostałych samorządowych jednostek budżetowych
- 3) samorządowych zakładów budżetowych

**W przypadku zastosowania się do metod wskazanych w Rozporządzeniu, podmioty mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy** (czyli w roku 2016 dane za rok 2014).

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku urzędu obsługującego JST jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie:

- **X** – oznacza przewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący JST, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **D<sub>UJST</sub>** – oznacza dochody wykonane urzędu obsługującego JST, pod pojęciem których rozumieć należy dochody obejmujące dochody publiczne, 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 JST, pomniejszone o:

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

dochody ... pomniejszone o:

- dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 UFP (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych oraz dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, a także spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz JST),
- kwoty zwrotów VAT,
- dochody wykonane jednostki budżetowej powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST,
- środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 UFP (dochody jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, określone w uchwale przez organ stanowiący JST) odprowadzone na rachunek budżetu JST,
- wpłaty nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego,
- kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (zapłata z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług), przekazanych zakładom budżetowym, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań JST,
- odszkodowania należne JST, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (chodzi głównie o odszkodowania stanowiące zapłatę w przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, tj. odszkodowania należne z tytułu przeniesienia z nakazu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie).

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## §2 rozporządzenia MF

- **obrót** – rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:
  - dokonywanych przez podatników:
    - odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
    - odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
    - eksportu towarów,
    - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
  - odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (chodzi tu o świadczenie usług na rzecz podmiotów zagranicznych);

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

**W przypadku pozostałych jednostek budżetowych** jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie:

- **X** – oznacza prewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **D** – oznacza dochody wykonanej jednostki budżetowej, pod pojęciem których rozumieć należy 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:
  - planu finansowego jednostki budżetowej, oraz
  - planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 UFP (dochody jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, określone w uchwale przez organ stanowiący JST), jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek
  - – powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań JST, z wyjątkiem środków przeznaczonych na

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

**W przypadku zakładów budżetowych** jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

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

gdzie:

- **X** – oznacza przewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **P** – oznacza przychody wykonanej jednostki budżetowej, pod pojęciem których zgodnie z definicją zawartą w § 2 pkt 11 r.s.o.p. rozumie się przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu JST, 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 JST, 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 w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (chodzi głównie o odszkodowania stanowiące zapłatę w przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, tj. odszkodowania należne z tytułu przeniesienia z nakazu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie).

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## NOWY Art. 90c ustawy o VAT

### 1. [Obowiązek obliczenia współczynnika ostatecznego]

W przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie z art. 86 ust. 2a, **po zakończeniu roku podatkowego**, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, **podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego**. Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio.

### 2. [Współczynnik ostateczny jeśli zastosowano się do rozporządzenia MF]

W przypadku gdy korekty podatku odliczonego dokonuje podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie art. 86 ust. 22, może on uwzględnić **dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy**, jeżeli takie dane przyjęto w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w art. 86 ust. 2a.

### 3. [Możliwość zastosowania innych danych]

**Dokonując korekty**, o której mowa w ust. 1, **podatnik może przyjąć inny sposób określania proporcji**, niż został przyjęty dla danego roku podatkowego, jeżeli byłby on bardziej reprezentatywny dla zakońzonego roku.

# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## NOWY Art. 90c ust. 1 ustawy o VAT

(...) Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio.

co oznacza:

- 1. Obowiązek stosowania korekty wieloletniej odliczonego VAT wg przewspółczynnika dla środków trwałych > 15.000 zł (korekta 5-letnia) oraz dla nieruchomości (korekta 10-letnia)**
- 2. Obowiązek korekty VAT w przypadku sprzedaży środka trwałego lub nieruchomości albo w przypadku zmiany przeznaczenia w trakcie okresu korekty**



# Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

## Nowe przepisy – od kiedy?

**Od 1 stycznia 2016 r.**

## W odniesieniu do nakładów inwestycyjnych:

- Przepis art. 90c ustawy wymienionej w art. 1 ma zastosowanie **do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.**
- W przypadku nakładów poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, do których miał zastosowanie art. 90a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, **korekty kwoty podatku naliczonego w pozostałym jej okresie dokonuje się na zasadach określonych w art. 90c ustawy wymienionej w art. 1.**

*(Art. 6 ustawy zmieniającej)*

# Wątpliwości

Czy przed wejściem w życie zmian podatnicy są obowiązani do stosowania wstępnej proporcji?

- **Minister Finansów:**

- w trakcie prac legislacyjnych - prawodawca nie określił metody podziału kwot naliczonego podatku VAT pomiędzy działalność gospodarczą oraz działalność inną niż działalność gospodarcza, **nie oznacza, że możliwe jest całkowite odliczenie podatku naliczonego;**
- powoływanie się na wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. I SA/Wr 754/14.

- **Interpretacje indywidualne** (np. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5.01.2015 r. nr ILPP2/443-1106/14-2/MR):

- prawo od odliczenia podatku naliczonego dotyczącego wydatków mieszanych **przysługuje wyłącznie w części związanej z wykonywaniem przez Wnioskodawcę czynności opodatkowanych** podatkiem VAT;
- Gmina w odniesieniu do wydatków mieszanych, jest/będzie zobowiązana do zastosowania wstępnej alokacji podatku naliczonego w celu określenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą;
- kwestia wyboru klucza podziału leży w gestii Wnioskodawcy – winien on przyporządkować w odpowiednich częściach podatek naliczony poszczególnym kategoriom czynności, tj. czynnościom niepodlegającym opodatkowaniu i działalności gospodarczej w oparciu o miarodajny i uzasadniony klucz podziału

# Wątpliwości

Czy przed wejściem w życie zmian podatnicy są obowiązani do stosowania wstępnej proporcji?

- Przeważające stanowisko **sądów administracyjnych**
  - **Przepisy ustawy o VAT do 31 grudnia 2015 r. nie zawierają innej metody ustalania proporcji niż ta wskazana w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT.**
  - **Brak ten nie może działać na niekorzyść podatnika, zaś Minister dla wypełnienia tej luki, w interpretacji nie może nakładać na podatnika obowiązku poszukiwania metody dokładnego określenia proporcji wysokości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku „czynności mieszanych” (wyrok WSA w Rzeszowie z 12.03.2015 r. sygn. I SA/Rz 156/15).**
  - Pełne odliczenie potwierdzone również w wyroku WSA w Opolu z 29.04.2015 r. sygn. I SA/Op 154/15, wyroku WSA w Gorzowie Wlkp. z 20.05.2015 r. sygn. I SA/Go 94/15, wyroku WSA w Łodzi z 18.05.2015 r. sygn. I SA/Łd 287/15.

# Nieruchomości przeznaczone na cele osobiste

Odliczenie według przewspółczynnika oraz zastosowanie art. 86 ust. 7b ustawy o VAT

- W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, **wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych**, o których mowa w art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.
- Cele osobiste wyłączone z pojęcia „innych celów niż działalność gospodarcza”, o których mowa w art. 86 ust. 2a.

# Ogólne zasady odliczania podatku VAT naliczonego

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

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.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

- Liczy się intencja (zamiar, przeznaczenie) wykorzystania zakupu do działalności opodatkowanej, istniejąca w momencie dokonania zakupu

## Wyrok TS w sprawie C-268/83 Rompelmann

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje również w przypadku, gdy dany podmiot nie rozpoczął jeszcze żadnej działalności, jednak dokonują zakupów (np. inwestycyjnych) z zamiarem ich wykorzystania do działalności opodatkowanej.

- Zaniechanie inwestycji pozostaje bez wpływu na prawo do odliczenia

## Wyrok NSA z 22.08.2012 r., sygn. I FSK 1679/11

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje również w sytuacji, gdy wydatki zostały poniesione z zamiarem ich wykorzystania do działalności opodatkowanej, ale z przyczyn niezależnych od podatnika działalność ta nigdy nie została podjęta. Przyczyny ekonomiczne stanowią rodzaj przyczyn niezależnych od woli podatnika.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

- **Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi może być pośredni**

## **Wyrok WSA w Szczecinie z 6.05.2015 r., sygn. I SA/Sz 322/15**

O związku pośrednim można mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa, przez co mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym z osiąganymi przez podatnika przychodami. Aby można było jednak wskazać, iż określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością, musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami a powstaniem obrotu. O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania przychodu przez podatnika, np. poprzez sprzedaż tych towarów lub usług, lecz przez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości, przez co przyczynia się do generowania przez dany podmiot obrotów.



# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

- Związek pośredni podatku naliczonego z zadaniami własnymi JST**

## **Budowa rowów melioracyjnych i odwadnianie terenu parku przemysłowego**



**Wyrok NSA z 22.05.2014 r.,  
sygn. I FSK 758/13**

JST ma prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z inwestycją obejmującą budowę rowów melioracyjnych i odwadnianie terenu w sytuacji, gdy były one wykonywane na terenie parku przemysłowego, gdzie JST sprzedawała działki inwestorom (w ramach czynności opodatkowanych VAT). Inwestycje związane z infrastrukturą techniczną miały na celu uatrakcyjnienie terenów dla obecnych i przyszłych inwestorów, a zatem istnieje związek poniesionych wydatków z przyszłymi czynnościami opodatkowanymi jakimi będzie sprzedaż działek tam ulokowanych.

## **Budowa drogi publicznej na terenie parku przemysłowego** ❌

**Wyrok NSA z 19.11.2014 r.,  
sygn. I FSK 1669/13**

JST nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z inwestycją obejmującą budowę drogi publicznej na terenie parku inwestycyjnego. Budowa drogi gminnej dokonywana jest w ramach władztwa publicznego, ponieważ droga publiczna ze swojej istoty zaspokaja zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej. Gmina budując drogę publiczną (gminną) nie występuje w charakterze podatnika VAT, a poniesione w związku z tą budową wydatki nie są związane z wykonywaniem przez gminę czynności opodatkowanych. Związku przyczynowo-skutkowego, nawet o charakterze pośrednim, nie można upatrywać w tym, że celem budowanej drogi jest zapewnienie dojazdu do terenów, które gmina sprzedała lub zamierzała sprzedać prywatnym inwestorom i że wybudowanie drogi miało wpływ na cenę tych działek.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

- **Związek pośredni podatku naliczonego z zadaniami własnymi JST**

## Wydatki na promocję gminy

**Wyrok NSA z 16.04.2015 r.,  
sygn. I FSK 109/14**

Działania promocyjne gminy służą zarówno jej działalności „publicznej” (poza działalnością gospodarczą), jak i działalności gospodarczej. Gminę należy w tym aspekcie traktować jak każdy inny podmiot. W sytuacji zaś każdego podmiotu, który prowadzi akcję autopromocji, ma to służyć jego całościowej działalności, a nie jedynie części. Fakt, że gmina realizując zadania promocyjne realizuje w ten sposób jedno z jej zadań własnych, nie wyklucza automatycznie, że efekt promocji nie jest nakierowany również na cele w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. W konsekwencji, zdaniem sądu, gminie powinno przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na budowę (poprawę) wizerunku gminy oraz jej promocję.

## Wydatki na promocję gminy

**Wyrok NSA z 12.08.2015 r.,  
sygn. I FSK 943/14**

W przypadku wydatków o charakterze promocyjnym nie występuje nawet pośredni związek między tymi wydatkami a działalnością opodatkowaną gminy ponieważ dokonując takich zakupów gmina realizuje zadania własne i nie działa w charakterze podatnika VAT. Zatem gmina nie jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z przedmiotowych zakupów. Nie zmienia tego faktu ewentualne późniejsze wykorzystanie tych wydatków do czynności opodatkowanych.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

**Postanowienie NSA z 28 sierpnia 2015 r. (I FSK 1256/14)** o przedstawieniu do rozstrzygnięcia poszerzonemu składowi **następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości:**

„Czy wykonując sieci kanalizacyjne, sieci wodociągowe oraz kanalizację deszczową gmina występuje jako organ władzy publicznej realizujący zadania własne wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 3 u.s.g., czy też występuje w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 6 ustawy o VAT, a poniesione na te inwestycje wydatki są związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych polegających na **przyszłej sprzedaży gruntów** przeznaczonych pod budownictwo mieszkaniowe i tym samym gminie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego?”

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

**Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 grudnia 2015 r., IPTPP3/4512-368/15-5/JM:**

„Podjęcie przez gminę działań dotyczących budowy uzbrojenia terenów przeznaczonych pod zabudowę nie oznacza, że budowa infrastruktury nastąpi w ramach prowadzonej przez gminę działalności gospodarczej. Nadal jest to sfera działań publicznoprawnych, która nie ma cech działalności gospodarczej. Infrastruktura taka jak kanalizacja deszczowa (sieć), kanalizacja deszczowa (wpusty), kanalizacja sanitarna oraz wodociąg ze swojej istoty zaspokajają bowiem zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej. **Budowa kanalizacji deszczowej (sieci), kanalizacji deszczowej (wpustów), kanalizacji sanitarnej oraz wodociągu jest działalnością wykonywaną przez gminę jako podmiot prawa publicznego działający w charakterze organów władzy publicznej i jest ściśle związana z wykonywaniem władztwa publicznego**”.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18 sierpnia 2015 r.,  
IBPP3/4512-402/15/ASz:

„O prawie do odliczenia podatku VAT z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług związanych z realizowanymi przez Wnioskodawcę w ramach projektu zadaniami inwestycyjnymi, decyduje sposób wykorzystania przez Wnioskodawcę powstałego w wyniku realizacji inwestycji mienia (wytworzonych środków trwałych), tj. wykorzystanie go do czynności opodatkowanych podatkiem VAT lub do czynności nieopodatkowanych. **Budowa infrastruktury stanowiła realizację celu publicznego na poziomie samorządowym, a nie realizację czynności wykonywanych na podstawie zawartych przez Wnioskodawcę umów cywilnoprawnych.** Podkreślenia wymaga, że **to działki, a nie elementy uzbrojenia terenu będą przedmiotem sprzedaży.** Należy mieć na uwadze, że aby prawo do odliczenia podatku naliczonego powstało, Wnioskodawca musi wykorzystywać nabyte dobra do czynności opodatkowanych. W tym miejscu trzeba jednak zaznaczyć, że za wyjątkiem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, Wnioskodawca działający jako organ władzy publicznej nie występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Podsumowując, **Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia związanego z ponoszonymi nakładami na budowę układu komunikacyjnego (dróg wraz z infrastrukturą techniczną) na terenie strefy gospodarczej w związku z planowaną w przyszłości sprzedażą działek w Strefie Aktywności Gospodarczej**”.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 lipca 2013 r., IPTPP1/443-420/13-3/MW:

Przy założeniu, że sprzedaż działek będzie opodatkowana podatkiem VAT, Gminie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z obsługą sprzedaży, takich jak:

- wyceny działek,
- ogłoszeń w prasie o zamiarze sprzedaży,
- projektowe, związane z podziałem lub scaleniem działek,
- projektowe, związane z ustaleniem i okazaniem granic działek,
- sporządzanie opinii dotyczących faktycznego wykorzystania działek.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Wyrok NSA w wyroku z 23 lipca 2015 r. (sygn. akt I FSK 1096/14)

- **Gmina nie jest uprawniona do odliczenia podatku VAT naliczonego od wydatków na zagospodarowanie turystycznych terenów ogólnodostępnych wokół jeziora**, mimo że okoliczne działki są dzierżawione przez JST na rzecz podmiotów zewnętrznych (prowadzących hotele, ośrodki wypoczynkowe, bary, restauracje, wypożyczalnie sprzętu rekreacyjnego)
- Podatek naliczony jest związany z wydatkami inwestycyjnymi dotyczącymi poprawy infrastruktury turystycznej terenów ogólnodostępnych wokół jeziora, które zostały poniesione przez Gminę na realizację zadań użyteczności publicznej – zadań własnych obejmujących zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty związanych ze sprawami z zakresu kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych. **Tego rodzaju działania należą do zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego, których realizacja nie jest opodatkowana VAT. Gmina nie występuje w tym przypadku w charakterze podatnika VAT, a poniesione przez nią wydatki nie są związane z wykonywaniem przez gminę czynności opodatkowanych.**
- Takiego związku przyczynowo-skutkowego, nawet o charakterze pośrednim, nie można upatrywać w tym, że celem wydatków inwestycyjnych na poprawę infrastruktury turystycznej terenów ogólnodostępnych wokół jezior jest podniesienie atrakcyjności tych terenów, skoro są to tereny ogólnodostępne, służą zaspokajaniu potrzeb mieszkańców gminy.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

**Wyrok WSA w Łodzi z 12 marca 2014 r., I SA/Łd 15/14:  
odbiór odpadów budowlanych**

„(...) **odpady budowlane**, które powstają w gospodarstwach domowych są odpadami komunalnymi, a tym samym **usługa polegająca na ich odbiorze nie jest «usługą dodatkową w zakresie odbierania odpadów komunalnych»**, tylko **usługą odbierania odpadów komunalnych, którą gmina winna jest wykonywać z mocy ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, w zakresie zadań jakie wykonuje jako organ władzy publicznej** w sposób charakterystyczny dla niego. (...) Skoro organizowanie odbioru odpadów komunalnych należy do zadań gminy, zadania te gmina wykonuje w sposób właściwy dla organów władzy publicznej, a odpady budowlane są w istocie odpadami komunalnymi, to gmina w zakresie ich świadczenia nie będzie występowała w charakterze podatnika podatku VAT i **nie będzie jej przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT** wynikającego z faktur wystawionych przez podmiot wyłoniony w przetargu.



# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

**Wyrok WSA w Szczecinie z 13 listopada 2014 r., I SA/Sz 760/14**  
(nieprawomocny)

## **sprzedaż odpadów selektywnych**

„w zakresie poboru opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi skarżąca występuje jako organ władzy publicznej. W konsekwencji pobieranie opłat z tego tytułu od mieszkańców nie stanowi czynności opodatkowanych, tym samym skarżącej nie przysługuje w tej części prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki związane z organizacją systemu odbioru odpadów komunalnych od mieszkańców. **Skarżącej natomiast przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego zapłaconego przy nabywaniu towarów i usług, w zakresie w jakim wydatki te są bezpośrednio związane ze sprzedażą odpadów selektywnie zbieranych**”.

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 12 stycznia 2105 r., IPTPP1/443-802/14-3/MW

- **Usunięcie azbestu z nieruchomości prywatnych położonych na terenie Gminy** (demontaż wyrobów zawierających azbest z nieruchomości prywatnych i transport na specjalistyczne składowisko odpadów)
- Gmina od początku realizacji zadania planowała, że **mieszkańcy będą partycypować w kosztach usuwania azbestu** z nieruchomości stanowiących ich własność. Właściciele nieruchomości prywatnych zgodnie z zawartymi z Gminą umowami, partycypują w kosztach usuwania azbestu z nieruchomości stanowiących ich własność w wysokości 15% poniesionych przez Gminę kosztów. Gmina dokonuje wyliczenia kwoty, jaką winien uiścić właściciel nieruchomości po pozytywnym odbiorze przeprowadzonych robót potwierdzonym stosownym protokołem oraz oświadczeniem o prawidłowym wykonaniu prac i oczyszczeniu terenu z pyłu azbestowego. Wpłaty dokonane przez mieszkańców mają charakter obowiązkowy. Udział mieszkańca w realizowanym przedsięwzięciu jest uzależniony od dokonania stosownej wpłaty (a w zasadzie zobowiązania się do dokonania takiej wpłaty po usunięciu azbestu z należącej do niego nieruchomości).

## Stanowisko MF: Gminie przysługuje prawo do odliczenia

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Kolektory słoneczne

- interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 16 października 2014 r. Nr IPTPP2/443-525/14-4/PR (w zakresie opodatkowania wpłat mieszkańców) oraz Nr IPTPP2/443-525/14-5/PR (w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego).
- uchwała NSA z 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 7/12: **stawka obniżona nie może być stosowana w odniesieniu do usług wykonywanych poza budynkiem**, np. montażu kolektorów słonecznych na infrastrukturze towarzyszącej budynkom mieszkalnym, np. na zieleni
- **Przydomowe oczyszczalnie ścieków**
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej Nr IPTPP1/443-230/14-4/AK z 30 maja 2014 r.
- **Stanowisko MF: Gminie przysługuje prawo do odliczenia**

# Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

## Wyrok NSA z 30 czerwca 2015 r. (sygn. akt I FSK 1013/14)

- Nieprawidłowe jest stanowisko organu podatkowego, że gmina wykorzystuje targowisko do celów innych niż działalność gospodarcza w związku z pobieraniem opłaty targowej. Sąd podziela linię orzeczniczą zawartą w wyroku NSA z 2 września 2014 r. (sygn. akt I FSK 379/14). **Wybudowane przez gminę targowisko, rozumiane jako element majątku przedsiębiorstwa, jest w całości wykorzystywane do celów działalności gospodarczej.** Powyższa nieruchomość nie służy bowiem do poboru opłaty targowej, lecz do **czerpania dochodów z dzierżawy miejsc na targowisku.** Opłata targowa stanowi rodzaj podatku.
- Przyjęcie argumentacji organu podatkowego prowadziłoby więc do sytuacji, w której każda nieruchomość gminna oddana w najem, dzierżawę lub użytkowanie wieczyste wiązałaby się w części z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu z uwagi na obciążenie tego składnika majątku podatkiem od nieruchomości. **Gmina ma pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne związane z budową targowiska.** Targowisko będzie bowiem wykorzystywane wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT.

# Prawo do odliczenia - terminy

## Art. 86 ust. 10

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

## Art. 86 ust. 10b

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

- 1) ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a **[nabycie towarów i usług]** – powstaje **nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny**,
- 3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d **[odwrotne obciążenie poza WNT od podmiotu trzeciego]** – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

# Prawo do odliczenia

## Odliczenie VAT w dwóch następujących okresach rozliczeniowych – brzmienie przepisów

Terminy odliczeń – uwaga na konstrukcję przepisów!

### Art. 86 ust. 11

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego **w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e**, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za **jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych**.

# Prawo do odliczenia

## Odliczenie VAT w dwóch następujących okresach rozliczeniowych – interpretacja organów podatkowych

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16.09.2013 r., sygn. IPPP3/443-538/13-2/LK  
W sytuacji, gdy [obowiązek podatkowy](#) u sprzedawcy powstanie:

1. w kwietniu, a spółka w tym samym okresie będzie dysponowała fakturą, to prawo do odliczenia podatku naliczonego Wnioskodawca może zrealizować w deklaracji za kwiecień, maj lub czerwiec;
2. w kwietniu, natomiast spółka fakturę z tytułu częściowej wpłaty dokonanej przed nabyciem towarów otrzyma w maju, to prawo do odliczenia z tytułu nabycia przedmiotowych towarów powstanie z chwilą otrzymania faktury tj. w maju. Realizacja prawa do odliczenia będzie mogła nastąpić w maju, czerwcu lub lipcu;
3. w kwietniu, natomiast spółka fakturę z tytułu częściowej wpłaty dokumentującej nabycie usług otrzyma w czerwcu, to prawo do odliczenia z tytułu nabycia przedmiotowych usług powstanie z chwilą otrzymania faktury tj. w czerwcu. Spółka będzie mogła zrealizować prawo do odliczenia w czerwcu, lipcu bądź w sierpniu;
4. w kwietniu, a spółka nie będzie dysponować fakturą w kwietniu i w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych, tj. w maju i czerwcu, to prawo do odliczenia powstanie w momencie otrzymania faktury tj. w lipcu. Realizacja tego prawa będzie mogła nastąpić w lipcu, sierpniu lub wrześniu;
5. w kwietniu, a spółka jako nabywca będzie dysponować fakturą z tytułu tych dostaw w marcu, to prawo do odliczenia powstanie w kwietniu a jego realizacja może nastąpić w rozliczeniu za kwiecień, maj lub czerwiec

# Prawo do odliczenia

## Terminy (odliczenie poprzez korektę deklaracji)

### Art. 86 ust. 13

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później **jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku**, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

### Art. 86 ust. 13a

Jeżeli podatnik w odniesieniu do WNT, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.



# Brak prawa do odliczenia VAT

## Art. 88 ustawy o VAT

- usługi noclegowe i gastronomiczne prawo do odliczenia przysługuje jednak przy zakupie usług cateringowych
- wydatki poniesione w imieniu i na rzecz kontrahenta, które są traktowane dla potrzeb VAT jako zwrot kosztów , zgodnie z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT
- towary i usługi, których sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot, który nie istnieje
- przypadki gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu lub jest z niego zwolniona
- przypadki gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością, bądź też potwierdzają czynności, które zgodnie z art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy
- gdy wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności

# Odliczenie VAT od samochodów

## Art. 86a ust. 1 ustawy o VAT

W przypadku **wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku:**

1. wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika;
2. należnego z tytułu:
  - a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca,
  - b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca,
  - c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
3. należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a;
4. wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej w przypadku, o którym mowa w art. 33b, oraz z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34.

# Odliczenie VAT od samochodów

## Wydatki związane z pojazdami samochodowymi

(art. 86a ust. 2 ustawy o VAT)

- wydatki dotyczące nabycia, importu lub wytworzenia tych **pojazdów** oraz nabycia lub importu ich **części składowych**;
- używania tych pojazdów na podstawie umowy **najmu, dzierżawy, leasingu** lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;
- nabycia lub importu **paliw** silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, **usług naprawy lub konserwacji** tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z **eksploatacją lub używaniem** tych pojazdów.

# Odliczenie VAT od samochodów

## Ograniczenie prawa do odliczenia nie ma zastosowania:

(art. 86a ust. 3 ustawy o VAT)

- **do pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika;**
- do pojazdów konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą;
- do towarów, montowanych w pojazdach samochodowych i związanych z nimi usług montażu, serwisu i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

# Odliczenie VAT od samochodów samochody wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej

**Kiedy pojazdy uznawane są za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej?**

(art. 86a ust. 4 ustawy o VAT)

1. Wtedy, gdy **sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza ustalony w zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika ewidencją przebiegu pojazdu**, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika;
2. Konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika (lub powoduje, że ich użycie dla tych celów jest nieistotne)

## **Wątpliwości**

1. Czy wynajem pracownikom samochodów służbowych, udokumentowany fakturą VAT, pozwala na odliczenie VAT naliczonego z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi w pełnej wysokości?
2. Czy parkowanie samochodów służbowych pod domem pracownika wyłącza możliwość pełnego odliczenia VAT naliczonego od nabycia samochodu?

# Odliczenie VAT od samochodów

**Czy wynajem samochodów służbowych pracownikom, udokumentowany fakturą VAT, pozwala na odliczenie VAT naliczonego z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi w pełnej wysokości?**

W ocenie organów podatkowych wystawianie faktur na rzecz podatników korzystających z samochodów służbowych do celów prywatnych **nie stanowi przesłanki umożliwiającej podatnikom pełne odliczenie VAT** od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi:

- interpretacja DIS w Łodzi z 23.12.2014 r., IPTPP4/443-672/14-5/BM
- Interpretacja DIS w Poznaniu z 14.8.2014 r., ILPP2/443-506/14-5/SJ

*„Z uwagi na to, że samochody będą wykorzystywane do celów prywatnych pracowników (po ich wynajęciu od Wnioskodawcy), **Spółka nie ma obiektywnych możliwości wyeliminowania ich użycia w takim celu również w czasie kiedy powinny być wykorzystywane wyłącznie do wykonywania obowiązków na rzecz Spółki**”*

*„(...) nie można się zgodzić z twierdzeniem Wnioskodawcy co do tego, że samochody opisane we wniosku będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej w rozumieniu art. 86a ust. 4 ustawy. Jak wynika z przedstawionych okoliczności możliwe jest użycie tych samochodów przez pracowników Spółki do celów prywatnych w czasie, kiedy samochody winny być używane do celów służbowych”*

# Odliczenie VAT od samochodów samochody wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej

**Czy wynajem samochodów służbowych pracownikom, udokumentowany fakturą VAT, pozwala na odliczenie VAT naliczonego z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi w pełnej wysokości?**

Sądy administracyjne prezentują odmienne stanowisko w tej sprawie i przyznają, że **samochody osobowe wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej działalności gospodarczej, które będą dodatkowo odpłatnie udostępniane na rzecz pracowników podatnika, należy uznać za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.**

- wyrok WSA w Poznaniu z 16.7.2015 r., sygn. akt I SA/Po 1203/14,
- wyrok WSA w Łodzi z 25.5.2015 r., sygn. akt I SA/Łd 435/15

*„(...) Istotne jest, aby zapewnić stosowne procedury mające na celu wyeliminowanie takiego niebezpieczeństwa. Z art. 86a ust. 4 ustawy o VAT wynika bowiem, że jednym z warunków dokonywania pełnych odliczeń podatku od towarów i usług jest, aby sposób wykorzystania tych pojazdów przez podatnika, określony w ustalanych przez niego zasadach, wykluczał użycie tych samochodów do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.(...)”*

*Wydaje się zatem, że sporządzenie stosownych umów określających warunki, zasady i opłaty dotyczące korzystania z pojazdów, wprowadzenie zasad używania samochodów do celów służbowych oraz nałożenie na pracowników obowiązku dokonywania wpisów w ewidencji przebiegu pojazdu, zawierającej dane wymagane ustawą o VAT oraz monitorowanie przez Spółkę ilości zużytego paliwa - mogą stanowić wystarczające i obiektywne środki dla zabezpieczenia wykorzystania przedmiotowych pojazdów dla celów działalności gospodarczej.”*

# Odliczenie VAT od samochodów samochody wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej

**Czy parkowanie samochodów służbowych pod domem pracownika wyłącza możliwość pełnego odliczenia VAT naliczonego od nabycia samochodu?**

Sądy administracyjne prezentują korzystne dla podatników stanowisko w tej sprawie (w przeciwieństwie do organów podatkowych) i przyznają, że **parkowanie samochodów służbowych w miejscu zamieszkania pracownika nie pozbawia podatników prawa do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami.**

- o wyrok WSA we Wrocławiu z 10.3.2015 r., sygn. akt I SA/Wr 35/15

*„(...) w opinii Sądu **parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie oznacza automatycznie, tak jak to przyjął organ, że samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej.***

*(...) Chodzi jedynie o to, aby możliwość parkowania pojazdu poza siedzibą firmy była uzasadniona **specyfiką prowadzonej działalności, określona została w wewnętrznych regulacjach obowiązujących u podatnika, zaś podatnik zapewnił odpowiednie mechanizmy kontroli przestrzegania wykorzystania tak postawionych do dyspozycji pracowników (użytkowników) pojazdów wyłącznie dla celów związanych z działalnością gospodarczą (wykonywaniem obowiązków służbowych).**”*



# Korekta podatku VAT naliczonego

# Kalkulacja proporcji sprzedaży

## Art. 90 ust. 2 ustawy o VAT

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia

---

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia +  
obrót z tytułu czynności nieuprawniających do odliczenia

# Kalkulacja proporcji sprzedaży

## Proporcję:

- określa się procentowo w stosunku rocznym, na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzednim,
- zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej

## Dla potrzeb obliczenia proporcji nie uwzględnia się (art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT):

- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do **środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów**, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności
- obrotu z tytułu pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości oraz pomocniczych transakcji finansowych, a także usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 oraz 38-41 [usługi finansowe] w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

# Kalkulacja proporcji sprzedaży – obrót z tytułu sprzedaży nieruchomości

## Wyrok NSA z 2.07.2015 r., sygn. I FSK 814/14

Sprzedaż nieruchomości komunalnych przez JST jest przejawem jej zwykłej działalności gospodarczej, nie można więc uznać ich za czynności sporadyczne (poboczne) i wykluczyć z kalkulacji proporcji sprzedaży.

ALE:

## Wyrok NSA z z 5.12.2014 r., sygn. I FSK 1547/14

W kalkulacji proporcji nie uwzględnia się obrotu ze sprzedaży nieruchomości, w odniesieniu do której gmina nie działała w charakterze podatnika (por. sprzedaż mienia pochodzącego ze spadkobrania).

# Proporcja wstępna i ostateczna

## Art. 91 ust. 1 i 3 ustawy o VAT

- Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-10, z uwzględnieniem proporcji obliczonej dla zakończonego roku podatkowego.
- Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy styczeń/1 kwartał kolejnego roku.

### **Przykład**

*Gmina nabyła drukarkę o wartości 5.000 zł netto, którą zamierza wykorzystywać zarówno w ramach wykonywania zadań własnych, jak i prowadzenia działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT.*

- *Kwota podatku VAT naliczonego z faktury – 1.150 zł*
- *Proporcja wstępna – 90%*
- *Kwota podatku VAT odliczonego wstępnie – 1.035 zł*
- *Proporcja ostateczna – 80%*
- *Jednorazowa korekta podatku VAT –  $(90\% - 80\%) \times 1.150 \text{ zł} = - 115 \text{ zł}$*

# Korekta wieloletnia dla środków trwałych i nieruchomości

## Art. 91 ust. 2 ustawy o VAT

- Dla środków trwałych  $> 15.000$  zł – korekta 5-letnia licząc od roku, w którym ŚT został oddany do użytkowania
- Dla nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – korekta 10-letnia licząc od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania
- W każdym kolejnym roku w okresie korekty korygowana jest część podatku naliczonego, który przypada na ten okres (odpowiednio  $1/10$  albo  $1/5$ ). Korekta obejmuje różnicę wynikającą z zastosowania proporcji sprzedaży właściwej dla roku, w którym oddano dany środek trwały lub WNiP do użytkowania w porównaniu z proporcją właściwą dla każdego kolejnego roku w okresie korekty.

# Korekta wieloletnia proporcji dla środków trwałych i nieruchomości

## Przykład (korekta 5-letnia)

- Kwota podatku VAT naliczonego wynikająca z faktury – 100
- Proporcja wstępna w pierwszym roku – 70%
- Kwota podatku VAT odliczonego wstępnie – 70
- Kwota podatku VAT podlegająca rocznej korekcie –  $1/5 \times 70 = 14$

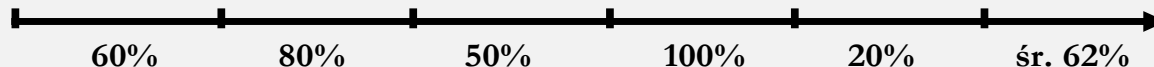
**Podatek naliczony (odliczony)**

**14**      **14**      **14**      **14**      **14**

**1**      **2**      **3**      **4**      **5**

**Rok**

**Współczynnik w danym roku**



**Podatek, który może być odliczony**

**12**      **16**      **10**      **20**      **4**      **Σ62**

**Korekta (w 1. deklaracji kolejnego roku)**

**- 2**      **+2**      **-4**      **+6**      **-10**      **Σ-8**

# Zmiana przeznaczenia i sprzedaż ŚT w okresie korekty

## Art. 91 ust. 7-8 ustawy o VAT

- Korekta podatku VAT naliczonego w przypadku:
  - sprzedaży ŚT w okresie korekty (5/10 letniej)
  - zmiany przeznaczenia ŚT w okresie korekty (5/10 letniej)

## Postanowienie TSUE w sprawie C-500/13 *Gmina Międzyzdroje*

*„Artykuły 167, 187 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego takim jak przepisy w postępowaniu głównym, które **w sytuacji, gdy przeznaczenie dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość ulega zmianie z wykonywania w pierwszej kolejności czynności niedających prawa do odliczenia podatku VAT na wykonywanie następnie czynności umożliwiających skorzystanie z tego prawa**, przewidują dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania dóbr inwestycyjnych oraz **wykluczają w związku z tym korektę jednorazową** w przeciągu jednego roku podatkowego.”*

## Wyrok NSA z 26 września 2014 r. (sygn. akt I FSK 1142/14)



# Zmiana przeznaczenia ŚT w okresie korekty

## MF w interpretacjach indywidualnych

- JST w ogóle nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na zasadach korekty wieloletniej w sytuacji, gdy pierwotnie mienie było wykorzystywane do czynności niepodlegających VAT, np. w formie nieodpłatnego udostępnienia, a następnie zostało wydzierżawione.
- w momencie realizacji inwestycji **JST nie działała w charakterze podatnika**, czyli nie nabyła prawa do odliczenia, dlatego późniejsze jej wykorzystanie do czynności opodatkowanych (np. dzierżawy) nie uprawnia do korekty VAT w trybie art. 91 ustawy o VAT. Wybudowana infrastruktura (np. wodociągowo-kanalizacyjna) została od początku wyłączona poza regulacje objęte przepisami ustawy o VAT, to nawet późniejsze włączenie jej do działalności gospodarczej i nabycie statusu podatnika VAT dla czynności dzierżawy, nie daje JST prawa do korekty podatku naliczonego.

## Korzystne stanowisko sądów administracyjnych

- **wyrok WSA w Gliwicach** z 15 grudnia 2014 r. (sygn. akt III SA/GI 1286/14) – inwestycja polegająca na **budowie basenu**, który został nieodpłatnie przekazany zakładowi budżetowemu (MOSiR), a następnie rozważana była jego dzierżawa na rzecz zakładu
- **wyrok WSA w Gdańsku** z 3 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Gd 1601/14) – inwestycje zwi. z **rozbudową infrastruktury rekreacyjno – wypoczynkowej** obejmującej one budowę turystycznych szlaków pieszych, pieszo - rowerowych. ścieżek rowerowych, remonty przepustów, aranżację terenów rekreacji publicznej poprzez budowę placu zabaw, amfiteatru, parkingów i innych obiektów infrastruktury rekreacyjno – wypoczynkowej, pierwotnie udostępniane nieodpłatnie mieszkańcom, a następnie dzierżawa do domu kultury

# Zmiana przeznaczenia przed oddaniem inwestycji do użytkowania

## Wyrok NSA z 1 października 2015 r. (sygn. akt I FSK 260/15)

- **budowa hali sportowej przez JST, której przeznaczenie uległo zmianie w trakcie realizacji inwestycji** (z nieodpłatnego przekazania, tj. czynności niepodlegającej VAT, na dzierżawę do gminnej instytucji kultury, tj. czynność opodatkowaną VAT)
- realizując inwestycję w postaci budowy hali sportowej gmina występowała jako podatnik VAT. Początkowo miała to być inwestycja przekazana w nieodpłatne użytkowanie – i tak też początkowo było. Natomiast **przed zakończeniem jej realizacji, podjęta została decyzja o zmianie przeznaczenia** i w związku z różnymi perturbacjami związanymi z uzyskaniem stosownych dokumentów, ta hala była najpierw nieodpłatnie przekazana, a następnie została wydzierżawiona do CKiS. Te okoliczności stanowiły o tym, że w trakcie realizacji a **przed oddaniem inwestycji do użytkowania nastąpiła zmiana przeznaczenia, która powodowała uruchomienie warunków przewidzianych w art. 91 ust. 8 ustawy o VAT.**

# Zasady opodatkowania i dokumentowania sprzedaży

# Obowiązek podatkowy

## Zasada ogólna

### Art. 19a

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą **dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi** (...)
2. W odniesieniu do przyjmowanych **częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.**

Zdaniem MF postanowienia umów cywilnoprawnych o uznaniu dostawy lub usługi za wykonaną pozostają bez znaczenia i mogą pełnić jedynie funkcję pomocniczą w przypadku zaistnienia wątpliwości.

**O wykonaniu usługi nie decyduje data podpisania protokołu odbioru, lecz moment faktycznego wykonania usług.**

# Obowiązek podatkowy

**Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19.08.2014 r., sygn. IPPP1/443-769/14-2/AW:**

*„z wydaniem towaru przez dostawcę łączy się istotny skutek dokonania sprzedaży towarów, polegający m. in. na przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej jego utraty lub uszkodzenia. Chwilą decydującą o przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru, jest - co do zasady - wydanie towaru. Dokonanie dostawy, o którym mowa w art. 19a ust. 1 ustawy oznacza zatem faktyczne zrealizowanie dostawy. Jeżeli strony oznaczyły inną chwilę niż wydanie towaru dla przejścia korzyści i ciężarów, to w razie wątpliwości przyjmuje się, że ta sama chwila dotyczy przejścia ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru”.*

Zdaniem MF

*„Dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, przykładowo:*

*(...) - towar jest wysyłany przez dostawcę nabywcy za pośrednictwem przewoźnika, kuriera, poczty itp. (ryzyko utraty ponosi nabywca) – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania jak właściciel.”*

# Obowiązek podatkowy

## Usługi ciągłe oraz dostawy towarów rozliczane w okresach rozliczeniowych

Art. 19a ust. 3. 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 rozliczenia lub płatności, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

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.

Ust. 4. Przepis ust. 3 **stosuje się odpowiednio do dostawy towarów**, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2.

Zdaniem MF usługi uznaje się za wykonane w ostatnim dniu tych terminów:

- 1) ostatniego dnia każdego okresu, do którego odnoszą się płatności/rozliczenia,
- 2) 31 grudnia każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia usługi

# Obowiązek podatkowy

Art. 19a ust. 5: Szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego, które zostały utrzymane:

- **otrzymanie części / całości zapłaty** (komis, przeniesienie własności w zamian za odszkodowanie, dostawa w ramach egzekucji, świadczenie usług na rzecz sądów, świadczenie usług zwolnionych od VAT – art. 43 ust. 1 pkt 37-41, dotacje i subwencje)
- **wystawienia faktury**: z tytułu świadczenia usług budowlano-montażowych (nie później niż 30 dnia od wykonania), a także dostaw i druku książek.

# Obowiązek podatkowy

Szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego, które zostały utrzymane (w zmodyfikowanej formie):

- wystawienie faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności, z tytułu:
    - a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
    - b) świadczenia usług:
      - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
      - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
      - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
      - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
      - stałej obsługi prawnej i biurowej
- z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.



# Obowiązek podatkowy

Art. 19a ust. 7

W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, **obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury** określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Art. 19a ust. 8: ZALICZKI:

Jeżeli **przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty**, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, **obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty** (z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4).

# Obowiązek podatkowy – refakturowanie

## Art. 8 ust. 2a ustawy o VAT

W przypadku gdy podatnik, działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Zdaniem MF

- Przyjęcie fikcji, że podatnik sam otrzymał i wyświadczył usługi
- Jest zobowiązany do rozpoznania obowiązku podatkowego przewidzianego dla refakturowanych usług lub na zasadach ogólnych jeżeli ustawa o VAT nie przewiduje szczególnych zasad.

Przykład:

Podatnik nabył usługę transportową, która została wykonana 15.01 bezpośrednio na rzecz wskazanego kontrahenta. Umowa przewidywała uznanie usługi za wykonaną z chwilą otrzymania przez kontrahenta dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do wskazanego miejsca.

Dokumenty dostarczono 10.02, fakturę dokumentującą wykonanie usługi podatnik wystawił 3.03.

**UWAGA!** Zdaniem MF, obowiązek podatkowy powstanie 15.01.

# Obowiązek podatkowy – refakturowanie

## Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6.05.2014 r. IPPP3/443-110/14-2/LK

- Do usług nabywanych przez Spółkę z przeznaczeniem, częściowym lub całościowym, dla bezpośredniej korzyści innych podmiotów z Grupy należą w szczególności: usługi szkoleniowe, hotelowe, promocji i reklamy, organizacji i udziału w targach, konferencjach, odczytach i inne o podobnym charakterze.
- Zazwyczaj Spółka, nabywając określone usługi, występuje w relacji z ich dostawcą jako jedyny nabywca, odbiera usługę, otrzymuje od dostawcy fakturę VAT, reguluje powstałe zobowiązanie, a następnie, na podstawie porozumienia z danym podmiotem (lub podmiotami) z Grupy P., przenosi ciężar danej usługi (tzw. „refakturowanie”) na bezpośrednich jej beneficjentów

Zdaniem MF:

- *„Obowiązek podatkowy z tytułu odsprzedaży tych usług na rzecz Spółek z Grupy powstanie co do zasady z chwilą ich wykonania (należy wskazać że w tym przypadku moment wykonania usługi na rzecz ostatecznego beneficjenta jest tożsamy z momentem wykonania usługi przez pierwotnego usługodawcę na rzecz Wnioskodawcy, który w dalszej kolejności będzie daną usługę odsprzedawał).*
- *Jednak w sytuacji gdy Wnioskodawca otrzyma przed wykonaniem usługi część należności o której mowa w art. 19 ust. 8 ustawy wówczas obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty”.*

# Obowiązek podatkowy – refakturowanie

- **Wyrok NSA z 25.10.2012 r., sygn. I FSK 65/12**
- Za prawidłowy należy uznać pogląd, że obowiązek podatkowy w przypadku odsprzedaży usług - co do zasady - **nie powstaje w momencie wystawienia refaktury, tylko na zasadach ogólnych** określonych w art. 19 ust. 1 u.p.t.u., tj. **po wykonaniu wszystkich czynności składających się na refakturowaną usługę, chyba że ustawa wiąże powstanie obowiązku z chwilą wystawienia faktury.**

# Refakturowanie mediów

## Wyrok TS z 14.04.2015 r. w sprawie C042/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa

Sposób rozliczenia VAT od mediów **zależy od umowy łączącej strony**. Jeżeli najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów, czy sposobu korzystania z mediów, a kosztami mediów obciążany jest według faktycznego ich zużycia (wynikającego z indywidualnych liczników), usługę najmu i dostawę mediów można traktować jak odrębne świadczenia. Jeżeli jednak elementy transakcji są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielanie miałoby charakter sztuczny, ww. świadczenie - jako kompleksowe - należy opodatkować łącznie, jedną stawką VAT.

## Wyrok NSA z 10.07.2015 r., sygn. I FSK 944/15

Opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości **nie powinny być co do zasady ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu** z tytułu usługi najmu i w konsekwencji powinny zostać opodatkowane stawką odmienną od usługi najmu.

Media w postaci zużycia wody, energii elektrycznej i ciepłej, odprowadzania ścieków co do zasady powinny być uważane za odrębne świadczenia od usługi najmu, jeżeli najemca miał możliwość wyboru sposobu korzystania z danych towarów i usług poprzez decydowanie o wielkości zużycia. W przypadku natomiast wywozu nieczystości, czynności te powinny być traktowane jako odrębne od usługi najmu, jeżeli najemca miał możliwość dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług.

# Refakturowanie – obowiązek podatkowy

## Wyrok NSA z 25.10.2012 r., sygn. I FSK 65/12

Refakturowanie usług określić można więc jako fakturowanie usługi świadczonej przez podatnika podatku od towarów i usług przy pomocy osoby trzeciej. Będzie więc ono miało, z punktu widzenia konsekwencji w zakresie podatku VAT, tożsame skutki co świadczenie usług. W konsekwencji podmiot refakturowujący powinien zastosować do refakturowanego świadczenia zasady opodatkowania przewidziane dla refakturowanych świadczeń czy to w zakresie stawki podatkowej, czy też terminu wystawienia faktury (refaktury – będącej w istocie fakturą wystawianą przez podmiot refakturowujący na rzecz faktycznego beneficjenta refakturowanych usług).

A skoro tak, to także **moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, w przypadku refakturowania, należy ustalać tak jakby od początku refakturowana usługa była wyświadczona przez odsprzedającego**, a więc na zasadach określonych w art. 19 ustawy o VAT dla poszczególnych, będących przedmiotem refakturowania, świadczeń. Dlatego też za moment wykonania refakturowanej usługi, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, przyjąć należy moment wykonania wszystkich działań i czynności składających się na refakturowaną usługę.

# Faktury

## Definicje faktury i faktury elektronicznej

### Art. 2

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 31) fakturze** – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie,
- 32) fakturze elektronicznej** – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną **w dowolnym formacie elektronicznym,**

**Przepisy dotyczące szczegółowych zasad wystawiania faktur przeniesione do ustawy** (uchylono art. 106 oraz wprowadzono blok przepisów zawartych w art. 106a-106q).

**Elementy faktur wystawianych z tytułu świadczenia usług zwolnionych** uregulowano w rozporządzeniu MF z 03.12.2013 r. w sprawie wystawiania faktur.

# Faktury

## Art. 106e ustawy o VAT

### Faktura powinna zawierać:

- 1, 2) datę wystawienia, numer kolejny;
- 3) dane podatnika i nabywcy oraz ich adresy;
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku;
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi;
- 6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;**
- 7, 8) nazwę towaru lub usługi oraz miarę i ilość towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi netto;
- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12) stawkę podatku;



# Faktury

## Art. 106e

### Faktura powinna zawierać:

- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem;
- 16) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1 - wyrazy "metoda kasowa";
- 17) w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 - wyraz "samofakturowanie";
- 18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których **obowiązany do rozliczenia podatku**, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze **jest nabywca towaru lub usługi** - wyrazy "**odwrotne obciążenie**";

# Faktury

## Art. 106e - Faktura powinna zawierać:

- 19) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług **zwolnionych** od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 - wskazanie:
- a) przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
  - b) przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
  - c) innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

## **24) w przypadkach, o których mowa w art. 97 ust. 10 pkt 2 i 3:**

- a) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, poprzedzony kodem PL,
- b) **numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim**, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego.

# Terminy wystawiania faktur VAT

Art. 106i ust. 7 i 8

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Przepis ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w **art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4**, jeżeli faktura zawiera **informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.**

W efekcie, faktury dokumentujące dostawy np. mediów, energii elektrycznej, usług komunalnych, usługi leasingu i najmu mogą być wystawione na długo przed końcem okresu, którego dotyczą. **Jednak, automatycznie powodują one powstanie obowiązku podatkowego w VAT.**

# Terminy wystawiania faktur VAT

## Art. 106i ust. 1-2

1. Fakturę wystawia się **nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę**, z zastrzeżeniem ust. 2-8.
  2. Jeżeli **przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty**, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się **nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy**.
- ✓ W ściśle określonych sytuacjach, moment wystawienia faktury jest istotny (np. w przypadku świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu i innych o podobnym charakterze, dostawy energii elektrycznej, usług telekomunikacyjnych etc.)
  - ✓ Co w sytuacji wystawienia faktury po tym terminie?
    - faktura wystawiona wadliwie (niezgodnie z przepisami prawa)
    - możliwe sankcje na gruncie KKS

# Terminy wystawiania faktur VAT

## Art. 106i ust. 3

Fakturę wystawia się nie później niż:

### 1) [usługi budowlane i budowlano-montażowe]

**30. dnia od dnia wykonania usług - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a,**

**Brak wystawienia faktury w tym terminie – obowiązek podatkowy powstaje z upływem 30 dnia od wykonania usług.**

### 2) [książki, gazety, czasopisma]

60. dnia od dnia wydania towarów - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, z zastrzeżeniem ust. 4,

### 3) [usługi drukowania książek, gazet, czasopism]

90. dnia od dnia wykonania czynności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c

### 4) [energia, telekomunikacja, najem, dzierżawa]

z upływem terminu płatności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4.

# Terminy wystawiania faktur VAT

Faktura VAT wystawiona za wcześnie – wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi / dostawą towarów / otrzymaniem zaliczki

- „pusta faktura”?
- możliwość anulowania/korekty

Stanowisko MF: W przypadku gdy podatnik nie skoryguje faktury wystawionej z naruszeniem art. 106i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, wówczas jest zobowiązany do zapłaty wykazanego w niej podatku (stosownie do art. 108 ust. 1 ustawy o VAT) w terminie wynikającym z art. 103 ust. 1 ustawy o VAT (do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu wystawienia faktury). Jeśli jednak przed tym dniem dojdzie do dostawy towarów lub wykonania usługi obowiązek podatkowy z tego tytułu powstanie zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT.



**DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ W SZKOLENIU**

Prowadzący: **Janina Fornalik**

Doradca podatkowy, nr wpisu 10299

tel. 660 440 141

[janina.fornalik@mddp.pl](mailto:janina.fornalik@mddp.pl)