

Redakcja naukowa
Iwona M. Wieczorek
Krystian M. Ziemiński

Konsolidacja rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Aspekt praktyczny wdrożenia oraz rozliczenia
VAT naliczonego metodą przewspółczynnika

VAT

KONSOLIDACJA ROZLICZEŃ VAT W JEDNOSTKACH
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.
ASPEKT PRAKTYCZNY WDROŻENIA
ORAZ ROZLICZENIA VAT NALICZONEGO METODĄ
PREWSPÓŁCZYNNIKA

Redakcja naukowa

Iwona M. Wieczorek

Krystian M. Ziemski

Wydawnictwo Naukowe

Doctrina

Łódź 2017

Autorzy:

Rozdział 1

Paweł Grzybowski

Rozdział 2 (poza 2.7)

Dominik Goślicki

Rozdział 3

Michał Kostrzewa

Rozdział 4, Podrozdział 2.7

Piotr Koźmiński

Rozdział 5

Paweł Kaźmierczak, Paweł Grzybowski

Rozdział 6

Katarzyna Jasińska

KONSOLIDACJA ROZLICZEŃ VAT W JEDNOSTKACH
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.
ASPEKT PRAKTYCZNY WDROŻENIA ORAZ
ROZLICZENIA VAT NALICZONEGO METODĄ
PREWSPÓŁCZYNNIKA

Wydawnictwo Naukowe

Doctrina

Łódź 2017

Recenzent

Prof. dr hab. Zbigniew Makiela

*Instytut Ekonomii, Finansów i Zarządzania
Uniwersytet Jagielloński
Kraków*

Redakcja naukowa

Iwona M. Wieczorek

*Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego
Uniwersytet Łódzki
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny
Katedra Pracy i Polityki Społecznej
90-214 Łódź, ul. Rewolucji 1905 r. nr 39*

Krystian M. Ziemiński

*Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji
61-809 Poznań, ul. Św. Marcin 90*

Redakcja językowa

eKorekta24.pl

Opracowanie graficzne

Anastazja Jędrzejewska

Wydane przez Wydawnictwo Naukowe Doctrina
e-mail: wydawnictwo@afinance.pl

Wydanie I

ISBN 978-83-946137-4-7

Wykaz skrótów

Akty prawne

u.s.g.	Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 z późn. zm.)
u.r.	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.)
ord.pod.	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.)
u.s.w.	Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 486 z późn. zm.)
u.s.p.	Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 814 z późn. zm.)
u.p.t.u.	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 z późn. zm.)
u.o.n.d.f.p.	Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114)
dyrektywa VAT, dyrektywa Rady 2006/112/WE	Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347/1 z 11.12.2006)
u.f.p.	Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.)
Rozporządzenie	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r., poz. 2193)
ustawa centralizacyjna	Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454)

Pozostałe skróty

JPK	jednolity plik kontrolny
JST	jednostka samorządu terytorialnego
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
PKWiU	Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
RCL	Rządowe Centrum Legislacji
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT	podatek od towarów i usług
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
wyrok TSUE	Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów

Spis treści

Wstęp	9
1. Geneza centralizacji VAT	13
1.1 Uwagi wstępne	13
1.2 Status JST na gruncie VAT – stan prawny obowiązujący przed 1.10.2016 r.	14
1.3. Weryfikacja dotychczasowego statusu JST na gruncie VAT	23
1.4. Krajowa droga do implementacji wyroku TSUE i uchwał NSA	32
2. Zasady centralizacji rozliczeń VAT w świetle ustawy centralizacyjnej	39
2.1. Uwagi wstępne	39
2.2. Podmiotowy zakres centralizacji	41
2.3. Sukcesja praw i obowiązków	48
2.4. Pozostałe ogólne kwestie związane z podjęciem łącznego rozliczenia ...	52
2.5. Korekty VAT za okresy rozliczeniowe sprzed centralizacji	57
2.6. Kwalifikowalność podatku VAT w projektach unijnych	66
2.7. Objęcie centralizacją rozliczeń VAT samorządowych zakładów budżetowych	71
3. Wewnętrzna procedura rozliczeń VAT w jednostce samorządu	75
3.1. Uwagi wstępne	75
3.2. Główne założenia procedury wewnętrznej	76
3.3. Deklaracje cząstkowe	78
3.4. Korekta pierwotnego rozliczenia	80
3.5. Osoby odpowiedzialne za rozliczenia VAT	81
3.6. Pozostałe aspekty procedury wewnętrznej	82
4. Centralizacja rozliczeń VAT w JST a samorządowe centra usług wspólnych	85
4.1. Uwagi ogólne	85
4.2. Jednostki obsługiwane oraz jednostki obsługujące	86
4.3. Tworzenie samorządowych centrów usług wspólnych oraz ich obowiązki w zakresie prowadzenia skonsolidowanego rozliczenia VAT	87
4.4. Odpowiedzialność za rozliczenia VAT w przypadku objęcia ich wspólną obsługą	90
4.5. Podpisywanie dokumentów związanych z rozliczeniem VAT	93
5. Szczegółowe aspekty wdrożenia VAT	95
5.1. Identyfikacja wybranych czynności JST podlegających opodatkowaniu VAT	95
5.2. Przykłady czynności JST podlegających opodatkowaniu VAT	100
5.3. Przykłady działalności JST, których kwalifikacja prawnopodatkowa dla potrzeb VAT jest niejednolita	114
5.4. Przykłady działalności JST pozostające poza zakresem VAT	123
5.5. Ewidencjonowanie i dokumentowanie czynności opodatkowanych VAT – wybrane zagadnienia	124

6. Odliczenie VAT – przewspółczynnik i współczynnik.....	137
6.1. Uwagi wstępne	137
6.2. Zakres prawa do odliczenia VAT.....	138
6.3. Przewspółczynnik.....	139
6.4. Współczynnik sprzedaży	152
6.5. Wydatki związane z nieruchomościami	155
6.6. Korekta roczna i wieloletnia	156
6.7. Uwagi końcowe	159
Zakończenie.....	161
Bibliografia.....	165
Spis tabel i schematów	169

Wstęp

Niniejsze opracowanie obejmuje tematykę niezwykle istotną z punktu widzenia polskich samorządów. Zaprezentowane czytelnikowi treści dotyczą bowiem praktycznych zagadnień związanych z procesem scentralizowania rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostce samorządu terytorialnego, a waga tej problematyki jest niekwestionowana. Zagadnienia te w ostatnich miesiącach 2016 roku poruszane były w niemal każdym polskim samorządzie za sprawą ustawy z dnia 5 września 2016 r. zwanej powszechnie „ustawą centralizacyjną”, której regulacja zobowiązała jednostki samorządu do rozliczania podatku od towarów i usług w ramach systemu skonsolidowanego, łącznie z utworzonymi jednostkami organizacyjnymi. Do roku 2013 powszechnie akceptowanym zabiegiem było odrębne rejestrowanie dla celów rozliczeń podatku samorządowych jednostek organizacyjnych. Uznawane one były na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, jako prowadzące działalność gospodarczą i w konsekwencji jako podmioty wypełniające ustawowe przesłanki rejestracji. Zmiany zostały zapoczątkowane w 2013 r., w którym Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wydał uchwałę orzekającą w przedmiocie braku statusu prawnopodatkowego samorządowej jednostki budżetowej na gruncie podatku od towarów i usług. Definitywnie jednak wątpliwości rozstrzygnął Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wskazując na brak samodzielności podatkowej na gruncie podatku od towarów i usług tego typu jednostek. Wszystkie te okoliczności sprawiły, że koniecznym stało się podjęcie prac nad przygotowaniem procedury łączenia rozliczeń podatku od towarów i usług w samorządach. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. 2016 poz. 1454) weszła w życie 1 października 2016 r. formułując bezwzględny obowiązek scentralizowania rozliczeń podatku od towarów i usług w samorządach najpóźniej z dniem 1 stycznia 2017 roku.

Zasadniczym celem ustawy jest wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego regulacji umożliwiających dokonanie centralizacji rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) przez jednostki samorządu

terytorialnego. Ponadto Ustawa określa szczególne zasady dokonywania przez jednostki samorządu terytorialnego:

- a) rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- b) korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- c) zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

Celem opracowania jest stworzenie kompendium wiedzy oraz przybliżenie czytelnikowi w przystępny sposób zagadnień związanych z podatkiem VAT w jednostkach samorządu terytorialnego w szczególności z genezą centralizacji podatku od towarów i usług, normatywnymi podstawami jej obowiązywania, formalną procedurą wdrożenia scentralizowanych rozliczeń oraz kwestiami szczegółowymi, dotyczącymi między innymi optymalnego ułożenia sposobu realizacji obowiązków ewidencyjnych, czy też prezentacji poszczególnych czynności na gruncie podatku od towarów i usług. Kompleksowe ujęcie tematu zadecydowało także o zaprezentowaniu zagadnień związanych z odliczeniem podatku od towarów i usług z tytułu czynionych wydatków według zasady prewspółczynnika.

Publikacja składa się z sześciu rozdziałów pozwalających na prezentację zagadnień związanych z podatkiem VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. W poszczególnych rozdziałach pracy autorzy identyfikują obszary centralizacji oraz przedstawiają sposoby ich rozstrzygnięcia bądź możliwe modyfikacje wdrożonych już rozwiązań. W pierwszej kolejności opracowanie sygnalizuje niezbędną do weryfikacji materię dotyczącą centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług, celem usprawnienia procesu jej dokonania, bądź uszczegółowienia już wdrożonych mechanizmów łącznego rozliczenia. W drugiej kolejności książka ukazuje istniejące w orzecznictwie i doktrynie rozbieżności dotyczące stosowania podatku od towarów i usług w tak charakterystycznym sektorze, jakim są jednostki samorządu terytorialnego, działające w materii

prawa publicznego, z wykorzystaniem mechanizmów i instytucji administracyjnoprawnych oraz cywilnoprawnych.

Kluczowym atutem prezentowanej monografii jest jej kompleksowe podejście do omawianej problematyki, co może być przydatne dla szerokiego grona osób pracujących w jednostkach samorządu terytorialnego, bowiem dla nich dedykowana jest ta publikacja. Ponadto przekazywane do rąk czytelnika opracowanie jest jednym z pierwszych, po wejściu w życie ustawy centralizacyjnej, o tak szerokim zakresie. Na przegląd prezentowanych w tej książce zagadnień pozwoliło niewątpliwie doświadczenie autorów. Identyfikacja wielowątkowych zagadnień możliwa była m.in. ze względu na znajomość mechanizmów finansowo-budżetowych funkcjonujących w jednostkach sektora finansów publicznych.

prof. dr hab. Krystian M. Ziemiński

dr Iwona M. Wieczorek

1. Geneza centralizacji VAT

1.1. Uwagi wstępne

Proces nazywany powszechnie centralizacją polega na skonsolidowaniu rozliczeń w podatku od towarów i usług (VAT) w zakresie całej jednostki samorządu terytorialnego (JST). Oznacza to, że zarówno jednostki budżetowe, jak i samorządowe zakłady budżetowe z uwagi na ustrojową niesamodzielność powinny być uwzględniane w składanych przez JST deklaracjach VAT. Obecnie, głównie dzięki działaniom podjętym przez ustawodawcę względem implementacji wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)³, konieczność wdrożenia centralizacji oraz jej zakres nie budzą już obiekcji.

Stan względnej pewności samorządów nie trwał jednak zawsze. Proces tworzenia centralizacyjnej koncepcji wzbudzał wiele wątpliwości – dotyczyły one szczególnie konieczności zmiany wieloletniej praktyki rozliczania VAT w samorządzie. Pewności nie gwarantowały ani zmienne komunikaty Ministerstwa Finansów, ani niejednolita linia orzecnicza sądów administracyjnych.

Opis genezy centralizacji jest istotny ze względu na kontekst skonsolidowania rozliczeń samorządu. Trzeba podkreślić, że idea łączenia rozliczeń VAT w praktyce obejmuje nie tylko okresy przyszłe, lecz – w określonych okolicznościach – także okresy wsteczne. Wcześniej, mimo że brakowało jakichkolwiek regulacji w tym zakresie, organy podatkowe, posługując się treścią orzeczenia TSUE, podnosiły, że należy je stosować również do okresów wstecznych np. podczas dokonywania korekt okresów nieprzedawnionych⁴.

Proces powstawania koncepcji centralizacyjnej był długotrwały i złożony, a poszczególne jego elementy zasługują na bliższe scharakteryzowanie.

³ Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

⁴ Zob. szerzej: P. Grzybowski, *Centralizacja rozliczeń VAT według Ministerstwa Finansów*, Prawo dla Samorządu, <http://prawodlasamorządu.pl/2016.01.19-centralizacja-rozliczen-vat-wedlug-ministerstwa-finansow.html> (dostęp: 17.01.2017).

1.2. Status JST na gruncie VAT – stan prawny obowiązujący przed 1.10.2016 r.

1.2.1. Organ władzy jako podatnik VAT

Ustawą z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (ustawa centralizacyjna), która weszła w życie z dniem 1 października 2016 r., ustawodawca oficjalnie potwierdził status JST na gruncie VAT. Aktem tym prawodawca określił sposób oraz zakres centralizacji. Co istotne, regulacje mogące dotyczyć statusu prawnopodatkowego JST w samej Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (u.p.t.u.)⁵ nie uległy zmianie. Modyfikacji podlega jedynie sposób interpretacji obowiązujących przepisów. Wyraz tej interpretacji stanowi właśnie ustawa centralizacyjna.

Sposób postrzegania JST jako podatnika podatku VAT jest kwestią niezwykle złożoną, i to zarówno obecnie, jak i przed wejściem w życie ustawy centralizacyjnej. Abstrahując od samego problemu podmiotowości prawnopodatkowej jednostek organizacyjnych na gruncie u.p.t.u. (o tym w dalszej części rozdziału 1), należy pamiętać o kwestii podstawowej, czyli tych sferach działalności JST, które na gruncie u.p.t.u. mogą zostać uznane za działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT.

Z punktu widzenia prawa administracyjnego status JST nie budzi wątpliwości. Jako lokalna lub regionalna wspólnota samorządowa JST samodzielnie i autonomicznie realizuje działania w sferze spraw publicznych o znaczeniu lokalnym. W działaniu tym JST występuje we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Za wykonanie ciężących na niej zadań JST ponosi pełną odpowiedzialność⁶. Inaczej rzecz kształtuje się na gruncie u.p.t.u. Kluczowa

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

⁶ Zob. np. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2016 r., poz. 446 ze zm.).

kwestia sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy JST spełnia przesłanki uznania jej za podatnika VAT, a jeżeli tak, to w jakich sytuacjach.

W brzmieniu obowiązującym zarówno przed wejściem, jak i po wejściu w życie ustawy centralizacyjnej u.p.t.u. stanowi w art. 15 ust. 1, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Samo pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowano w u.p.t.u. w art. 15 ust. 2. Zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Co istotne, w definicji działalności gospodarczej sformułowanej w u.p.t.u. brakuje jakichkolwiek wyłączeń w zakresie czynności realizowanych w ramach wykonywania zadań publicznych. Biorąc zatem pod uwagę status JST, a więc to, że posiada ona osobowość prawną, a także to, że jej działalność wypełnia przesłanki uznania jej za działalność gospodarczą definiowaną przez u.p.t.u., należy przyjąć, że co do zasady JST korzysta ze statusu podatnika podatku VAT. Jeżeli ustawodawca poprzestałby na takim zapisie ustawowym (art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 u.p.t.u.), możliwe byłoby opodatkowanie wszelkiej działalności JST, a zatem także działalności publicznej.

Jednak prawodawca – obowiązany przez przepisy dyrektywy VAT⁷ – w ślad za art. 13 tego aktu wprowadził do u.p.t.u. w art. 15 ust. 6 zasadę, zgodnie z którą organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy wyłącza się z kategorii podatników VAT. Ustawodawca sformułował powołany przepis w następujący sposób: „Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, **z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych**”. Oznacza to, że JST – o ile odpłatnie realizuje zadania na podstawie umów cywilnoprawnych – nie korzysta z wyłączenia z kręgu podatników VAT.

⁷ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347/1 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.).

Obecnie sam fakt posiadania przez JST statusu organu władzy publicznej, a także okoliczność determinowania statusu JST jako podatnika VAT odpłatnymi czynnościami realizowanymi na podstawie umów cywilnoprawnych w ramach działalności gospodarczej nie budzą już wątpliwości⁸. Wcześniej – szczególnie w kontekście przywołanego wyżej art. 13 dyrektywy VAT oraz stanowiącego jego implementację art. 15 ust. 6 u.p.t.u. – podnoszono, że ustalenie statusu podatkowego JST na gruncie VAT jest skomplikowane (głównie ze względu na różnice wynikające ze sposobu implementacji postanowień dyrektywy do u.p.t.u.). Z jednej strony wskazywano, że zakres podmiotowy określony w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. jest węższy niż w dyrektywie i nie obejmuje JST⁹. Z drugiej – podkreślano, że stanem pożądanym przez prawodawcę unijnego było uznanie JST za podatnika w takich sytuacjach, w których jej działalność prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji. W tym zakresie podawano w wątpliwość, czy ustawodawca polski słusznie utożsamił zakłócenie konkurencji (wskazane w art. 13 dyrektywy) z działaniem JST w ramach umów cywilnoprawnych (wskazane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u.)¹⁰.

Obecnie, co zostało już zasygnalizowane powyżej, wyłączenie JST z katalogu podatników podatku VAT nie budzi wątpliwości, a prounijna wykładnia przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. pozwala przyjąć, że jego zastosowanie w stosunku do JST możliwe będzie po kumulatywnym spełnieniu następujących przesłanek:

- czynności co do zasady podlegające opodatkowaniu VAT muszą być wykonywane przez JST,
- czynności te muszą być wykonywane w ramach sprawowanego przez JST władztwa publicznego.

⁸ Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 1 lutego 2013 r., IBPP3/443-1244/12/ASz; Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2011 r., I FSK 145/11; A. Derkacz, *Podmiotowość podatkowa jednostki samorządu terytorialnego na gruncie ustawy o VAT*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 3, s. 38.

⁹ A. Bartosiewicz, *Komentarz VAT*, Warszawa 2016, komentarz do art. 15; E. Sokołowska, *VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2015, s. 28 i nast.; T. Michalik, *VAT. Komentarz 2008*, Warszawa 2008, s. 254 i nast.; Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 września 2005 r., I SA/OI 278/05.

¹⁰ Zob. szerzej na temat wątpliwości w tym zakresie: A. Bartosiewicz, *Zadania własne gminy a status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 7/8, s. 77 i nast.; T. Będyga (red.), *VAT w gminach*, Warszawa 2014, s. 16 i nast.

Istotą jest w tym wypadku cecha władczości. Jeżeli JST działa na podstawie umów cywilnoprawnych (w charakterze podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) i jeżeli wykonuje ona zadania własne [o których stanowi np. ustawa o samorządzie gminnym (u.s.g.)], to ich realizacja i tak odbywa się w ramach statusu podatnika VAT.

Trafnym przykładem jest wykonywanie zadań gminy w zakresie lokalnego transportu zbiorowego¹¹. Gmina, sprzedając pasażerom bilety uprawniające do przejazdu transportem publicznym, zawiera z nimi umowy cywilnoprawne, a jednocześnie realizuje zadanie własne (określone w art. 7 ust. 1 pkt 4 u.s.g.). W opisanych okolicznościach gmina, wykonując zadania własne na podstawie umów cywilnoprawnych, będzie działała w charakterze podatnika VAT. Forma cywilnoprawna wskazuje w tym przypadku na to, że dana aktywność ma charakter komercyjny (zgodnie z założeniem prawodawcy w toku implementacji art. 13 dyrektywy) i pozostaje poza zakresem władztwa publicznego. To z kolei przesądza o konieczności opodatkowania takiej aktywności VAT.

1.2.2. Przedcentralizacyjny status VAT jednostki budżetowej

W praktyce funkcjonującej przed 1 października 2016 r. zagadnieniem problematycznym dotyczącym VAT w JST pozostawał status podatkowy samorządowych jednostek budżetowych (podobny problem zaistniał przy analizie statusu samorządowego zakładu budżetowego)¹². Rzecz sprowadzała się do ustalenia, czy jednostki budżetowe na gruncie VAT mogą występować jako odrębni od tworzących je JST podatnicy tego podatku.

Przyjęta w samorządach praktyka, stanowiąca w zasadzie odbicie poglądów reprezentowanych przez organy skarbowe, zakładała obowiązek rejestrowania na potrzeby VAT jednostek budżetowych jako podatników VAT odrębnych od tworzących je jednostek macierzystych. Założenie takie wynikało z akceptacji poglądu, zgodnie z którym jednostki budżetowe gminy mogą samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą. Przyjęcie takiego poglądu co do zasady wiązało się ze spełnieniem przesłanek do nabycia statusu podatnika VAT przez jednostki budżetowe.

¹¹ Zob. T. Beldyga, dz. cyt., s. 17.

¹² W rzeczywistości stanowisko w sprawie statusu jednostek budżetowych w VAT wydawało się ugruntowane do 24 czerwca 2013 r., a więc do momentu, kiedy wydana została uchwała NSA w tej kwestii.

Stanowisko takie w ówczesnym czasie powszechnie prezentowane było przez organy podatkowe¹³. Jako przykład transparentny wskazać można w tym zakresie interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu¹⁴. W uzasadnieniu tej interpretacji organ wskazał, że jednostki organizacyjne JST, działające w formie m.in. jednostek budżetowych, o ile oczywiście spełniają kryteria dotyczące statusu podatnika VAT przewidziane w art. 15 u.p.t.u., dla celów rozliczeń z tytułu VAT powinny rejestrować się jako odrębne podmioty tego podatku i posiadać odrębne dla potrzeb VAT oznaczenie (numery) NIP.

Organ w tym samym uzasadnieniu podniósł, że jednostki budżetowe wyodrębnione są ze struktury JST i że prowadzą działalność gospodarczą. Działalność ta oceniana według obiektywnych kryteriów umożliwia przyznanie tym jednostkom cechy samodzielności. Już samo stwierdzenie, że jednostki budżetowe w zasadzie samodzielnie wykonują czynności podlegające opodatkowaniu VAT, pozwalało w opinii organu uznać, że jednostki budżetowe należy postrzegać jako odrębnych od gminy podatników VAT.

Poglądy te prowadziły do przekonania, że JST i jej jednostki budżetowe dla celów rozliczeń z tytułu VAT nie powinny być rejestrowane jako jeden podatnik VAT i nie powinny posługiwać się jednym NIP nadanym JST.

Pogląd wyrażany przez organy skarbowe nie pozostawał odosobniony. W omawianym okresie takie stanowisko powszechnie prezentowane było

¹³ Zob. interpretacje podatkowe wydane przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 marca 2011 r., IBPP4/443 317/11/EJ;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 lipca 2011 r., ILPP1/443 671/11 2/BD;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 stycznia 2012 r., ILPP1/443 1379/11 3/AWa;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 17 lutego 2012 r., IPTPP1/443 981/11 3/MH;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 kwietnia 2012 r., IPTPP1/443 46/12 4/MW;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 13 grudnia 2012 r., ITPP2/443 1215/12/EK;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 maja 2013 r., IPPP2/443 124/13 5/AO;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 grudnia 2013 r., ILPP1/443 882/13 2/AI;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 grudnia 2013 r., ILPP1/443 878/13 2/AWa.

¹⁴ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 lipca 2011 r., ILPP1/443-671/11-2/BD.

w orzecznictwie administracyjnym¹⁵. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu¹⁶ wskazał, że: „(...) co do zasady samorządowa jednostka budżetowa jako jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej jest podatnikiem podatku od towarów i usług i podlega odrębnej rejestracji dla celów podatku VAT. Istotnym jest, że samorządowe jednostki budżetowe posiadają wyodrębniony zespół środków organizacyjnych, majątkowych, jak i osobowych, co pozwala tym jednostkom na samodzielne działanie związane z wykonywaniem różnorodnych zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, przez którą zostały powołane. Posiadają ustaloną w statutach odrębną strukturę organizacyjną, własny zakres działania. W szczególności podkreślić należy, że samorządowe jednostki budżetowe są też uczestnikami obrotu gospodarczego poprzez fakt zawierania umów cywilnoprawnych oraz na podstawie prawa pracy (...). Zgodnie z przytoczonym już wyżej art. 15 ustawy o VAT o możliwości uznania jednostki nie posiadającej osobowości prawnej za podatnika podatku VAT decyduje także »samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej«. Sąd podziela w tym zakresie pogląd organu, że określenie samodzielności w tym znaczeniu ma charakter obiektywny, a ustalenia, czy dana jednostka działa »samodzielnie«, należy dokonać na gruncie ustawy o VAT na podstawie kryteriów obiektywnych, a nie w sposób uznaniowy przez jednostkę nadrzędną. Na względzie należy mieć także przepisy ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych samorządowa jednostka budżetowa może z prowadzonej działalności osiągać dochód, którego źródła określa plan dochodów (art. 11 ust. 1 i ust. 3), posiada własne mienie (art. 12 ust. 2), w rozumieniu tej ustawy zaciąga własne zobowiązania, które dopiero po likwidacji przejmowane są przez jednostkę nadrzędną (art. 12 ust. 4 pkt 2). Cechy te w ocenie Sądu przesądzają, że na gruncie ustawy o VAT co do zasady należy uznać jednostkę budżetową gminy za jednostkę samodzielnie wykonującą działalność gospodarczą. Nie ulega wątpliwości, że nie jest to »samodzielność« pełna, na co wskazuje strona skarżąca, podkreślając m.in. ryzyko ekonomiczne, które finalnie ponosi gmina. Na marginesie zauważyć można, że samorządowa jednostka budżetowa ponosi ryzyko ekonomiczne w tym

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r., I FSK 1369/10, oraz z 19 marca 2010 r., I FSK 174/09; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2011 r., I SA/Wr 989/12, a także Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 sierpnia 2009 r., I SA/Go 290/09.

¹⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r., I SA/Wr 1147/11.

znaczeniu, że błędne decyzje, które spowodują niewykonanie planu dochodów, mogą tym samym negatywnie wpłynąć na zdolność tej jednostki do realizacji powierzonych jej zadań lub nawet do podjęcia decyzji przez jednostkę nadrzędną o likwidacji jednostki”.

Przedstawiony powyżej pogląd funkcjonował w orzecznictwie administracyjnym do połowy 2013 r.

1.2.3. Przedcentralizacyjny status VAT zakładu budżetowego

Zanim weszła w życie ustawa centralizacyjna, status samorządowych zakładów budżetowych na gruncie VAT postrzegany był względnie jednolicie¹⁷. Zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne zgadzały się z poglądem, że samorządowy zakład budżetowy korzysta z odrębnej od tworzącej go JST podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie VAT¹⁸. Twierdzono ówczas, że zadania wykonywane przez samorządowy zakład budżetowy w ramach katalogu czynności wskazanych w art. 14 u.f.p. mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.¹⁹ Podkreślano także, że jeśli samorządowy zakład budżetowy jest pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym podmiotem wyodrębnionym z tworzącej go JST, mimo że działa w imieniu tej jednostki, należy uznać, że w powierzonym mu zakresie gospodarki komunalnej wykonuje tę działalność samodzielnie²⁰. Twierdzenia takie popierano przede wszystkim stopniem wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go JST: miał wydzielone materialne środki finansowe i rzeczowe oraz mógł w miarę swobodnie nimi gospodarować²¹. Istotną rolę odegrał również sposób gospodarowania przez zakład budżetowy środkami pieniężnymi, a więc oparty na zasadzie budżetowania netto sposób

¹⁷ Zob. szerzej: K. Aromiński, *Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2012, nr 9, s. 37–45.

¹⁸ Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 maja 2009 r., IBPP4/443-344/09/AZ; Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 grudnia 2004 r., I SA/Bk 340/04.

¹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 marca 2011 r., IBPP4/443-317/11/EJ.

²⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 lipca 2010 r., ILPP1/443-425/10-2/HW.

²¹ K. Aromiński, dz. cyt., s. 42.

decydowania o własnych wydatkach – świadczący w ówczesnym przekonaniu o działaniu zakładów budżetowych na własny rachunek.

Na tle tak ukształtowanych poglądów pojawiły się jednak wątpliwości dotyczące opodatkowania świadczeń (polegających na wykonywaniu zadań własnych gminy) realizowanych przez samorządowy zakład budżetowy na rzecz tworzącej go gminy²². Początkowo organy podatkowe stały na stanowisku, że realizacja przez zakład budżetowy zadań własnych tworzącej go JST stanowi wobec niej czynności podlegające opodatkowaniu VAT. Analogiczne stanowisko zajmowały ówczesnie sądy administracyjne²³. W praktyce powodowało to konieczność opodatkowania właściwą stawką VAT np. realizowanych na rzecz gminy świadczeń w zakresie odprowadzania ścieków i zaopatrzenia w wodę²⁴.

Względną jednolitość poglądów orzecznictwa na temat świadczeń pomiędzy zakładem budżetowym a tworzącą go JST naruszył Wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r., I FSK 1369/10. Wynikało z niego, że pomimo częściowego wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go JST, pozwalającego uznać go za samodzielny podatnik VAT, niezależny od tej JST, realizacja zadań własnych gminy przez jej zakład budżetowy nie tworzy między tymi podmiotami takiego stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, umożliwiających ich opodatkowanie VAT. Zakład nie wykonuje bowiem usług na rzecz jednostki samorządowej, lecz działa w jej imieniu jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, wykonując jej zadania własne, co pozostaje poza przedmiotem regulacji art. 8 u.p.t.u.

²² Zob. szerzej: E. Rogala, *Zakład budżetowy czasem bez VAT*, Wspólnota, <http://www.wspolnota.org.pl/aktualnosci/aktualnosc/zaklad-budzetowy-czasem-bez-vat/> (dostęp: 20.12.2012).

²³ Na przykład Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2010 r., VIII SA/Wa 92/10.

²⁴ Organy abstrahowały w swoich rozstrzygnięciach od istoty stosunku łączącego zakład oraz tworzącą go JST, zajmując jednoznaczne stanowisko w sprawie konieczności opodatkowania takich świadczeń. Za opodatkowaniem świadczeń tego rodzaju przemawiał następujący argument: w sytuacji gdy odbiorcą zleconych gminnemu zakładowi budżetowemu czynności była gmina, nie mogło znaleźć zastosowania podmiotowe zwolnienie od VAT określone w § 13 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT z 4 kwietnia 2011 r. Przepis ten w ówczesnym brzmieniu stanowił: „Zwalnia się od podatku usługi świadczone pomiędzy: jednostkami budżetowymi, samorządowymi zakładami budżetowymi, jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi – z wyjątkiem usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy oraz usług komunikacji miejskiej”.

Sąd wskazał, że realizacja przez zakład zadań własnych gminy o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej nie stanowi świadczeń (usług w rozumieniu art. 8 u.p.t.u.) podlegających opodatkowaniu VAT pomiędzy tymi podmiotami, co nie wyklucza ich opodatkowania z tytułu ich odpłatnego świadczenia na rzecz podmiotów zewnętrznych (konsumentów czynności w zakresie gospodarki komunalnej).

Co istotne, przełomowy wyrok NSA w okresie późniejszym znalazł pełne potwierdzenie w szeregu orzeczeń sądów administracyjnych. Były to np.: Wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r., I FSK 1369/10; Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 listopada 2013 r., I SA/Bd 399/13; Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 marca 2014 r., II SA/Bd 740/13; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 stycznia 2014 r., I SA/Wr 1797/13.

Taki sam pogląd przedstawił NSA w wyroku wydanym dnia 2 września 2014 r., I FSK 1312/13. Sąd wyraźnie wskazał w nim, że: „mimo takiego stopnia wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go jednostki samorządowej, które pozwala na uznanie go za samodzielny od tej jednostki podatnika VAT, realizacja zadań własnych tej jednostki przez jego zakład budżetowy nie tworzy pomiędzy tymi podmiotami takiego stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, pozwalających na ich opodatkowanie VAT. W takim bowiem przypadku zakład budżetowy nie wykonuje usług na rzecz jednostki samorządowej, lecz działa w jej imieniu, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, wykonując jej zadania własne, co pozostaje poza przedmiotem regulacji art. 8 ustawy o VAT. Powyższe stanowisko, jako ugruntowane już w orzecznictwie NSA (por. m.in. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012r. sygn. akt I FSK 938/11 czy uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013r. sygn. akt I FPS 1113, opubl. CB OSA), podziela Sąd w niniejszym składzie”.

Podsumowując rozważania na temat statusu zakładu budżetowego na gruncie VAT, trzeba wskazać, że przed wejściem w życie ustawy centralizacyjnej jego kwalifikacja zależała od określonych okoliczności. W przeszłości było oczywiste, że zakład – z uwagi na stopień wyodrębnienia ze struktur tworzącej go JST oraz z uwagi na względną samodzielność finansową – tworzy odrębną od macierzystej JST jednostkę organizacyjną posiadającą status podatnika VAT. Status ten zyskiwał jednak inny charakter w sytuacji, w której zakład wykonywał świadczenia na rzecz tworzącej go JST. Takie świadczenia,

wykonywane w szczególności w ramach zadań własnych JST, w ówczesnej opinii nie stanowiły świadczenia usług w rozumieniu u.p.t.u. i w konsekwencji nie podlegały opodatkowaniu.

1.3. Weryfikacja dotychczasowego statusu JST na gruncie VAT

Opisywany w poprzednim punkcie niniejszego rozdziału stan interpretacji obowiązujących przepisów u.p.t.u. w zakresie statusu prawnopodatkowego JST na gruncie VAT pozostawał niezmienny do połowy 2013 r. W początkowym okresie wątpliwości dotyczyły wyłącznie statusu jednostek budżetowych. Tezy ukształtowane na gruncie sporów dotyczących jednostek budżetowych stały się przyczynkiem do analizy jednolitego już na gruncie VAT stanowiska w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych zakładów budżetowych. Stopniowa zmiana poglądów w zakresie postrzegania JST na gruncie VAT następowała od połowy 2013 r. aż do wejścia w życie ustawy centralizacyjnej, tj. 1 października 2016 r.

Dla sprecyzowania istoty samej ustawy centralizacyjnej oraz przedstawienia pierwotnych założeń procesu centralizacji zasadne jest omówienie zasadniczych tez orzeczniczych inicjujących proces łączenia rozliczeń VAT w JST. Opis kolejnych uchwał NSA oraz wyroku TSUE podano w układzie chronologicznym.

1.3.1. Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. – gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem VAT

1.3.1.1. Stan faktyczny oraz postanowienie NSA

Kanwą uchwały były dwie interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, obie zbieżne z ówczesną linią interpretacyjną Ministerstwa Finansów.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynikało, że zadania, o których mowa w u.s.g., wnioskodawca (JST) wykonuje za pomocą 284 jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, m.in. szkół, domów kultury, powiatowych służb, inspekcji i straży. W tak zakreślonym stanie faktycznym wnioskodawca zapytał, czy możliwe i dopuszczalne są w praktyce

dwa tryby rejestracji gminy i jej jednostek budżetowych dla celów VAT. Wnioskodawca wskazał dwa możliwe rozwiązania. Po pierwsze gmina wraz z jej jednostkami budżetowymi mogłaby być zarejestrowana jako jeden podatnik VAT łącznie (w takim przypadku deklaracja VAT gminy obejmowałaby wszystkie czynności opodatkowane realizowane przez gminę i jej jednostki budżetowe). Po drugie, w opinii wnioskodawcy decyzja co do sposobu rejestracji dla celów VAT należy do gminy oraz jej jednostek budżetowych i jest uzależniona m.in. od organizacji wewnętrznej gminy, zwłaszcza od stopnia samodzielności jednostek budżetowych określonego w statucie.

Z tak przedstawionym poglądem nie zgodził się Minister Finansów, a jego stanowisko poparł wypowiadający się w tej sprawie WSA we Wrocławiu.

Orzekający w sprawie NSA podał natomiast w wątpliwość to, jak w przepisach u.p.t.u. mówiących o „samodzielnym” podatniku (art. 15 ust. 1 u.p.t.u.) definiuje się tę samodzielność. NSA przypominał, że w świetle art. 15 ust. 1 u.p.t.u. 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 lub rezultat takiej działalności. Dla kontrastu sąd przypominał również, jak rozumiany jest ten termin w unijnej dyrektywie VAT (art. 9 ust. 1). W świetle jej postanowień podatnik to każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

NSA wskazał, że omawiane zagadnienie ma głębszy kontekst niż tylko prawidłowa wykładnia art. 15 ust. 1 u.p.t.u. W ocenie sądu należy się bowiem zastanowić nad problemem właściwej implementacji prawa wspólnotowego do polskiego systemu prawa. NSA postanowił zatem przekazać zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów NSA²⁵. Wystosowane pytanie otrzymało następującą treść: „Czy w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług jednostki budżetowe gminy są podatnikami podatku od towarów i usług?”.

²⁵ Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., I FSK 311/12.

1.3.1.2. Uzasadnienie uchwały

W wydanym 24 czerwca 2013 r. rozstrzygnięciu NSA uznał, że gminna jednostka budżetowa nie prowadzi i nie może prowadzić samodzielnej działalności gospodarczej. Wynika z tego, że na gruncie VAT jakąkolwiek działalność gospodarczą wykonywaną przez jednostkę budżetową należy postrzegać jako działalność gospodarczą samej gminy, a to z kolei wskazuje, że podatnikiem z tytułu tej działalności winna być sama gmina.

W treści uzasadnienia ww. uchwały NSA wskazał, że o prawnopodatkowym statusie gminnej jednostki budżetowej należy rozważać w kontekście jej szczególnego statusu prawnego oraz sposobu prowadzenia gospodarki finansowej. Sąd pokreślił szczególne powiązania między jednostką budżetową a jej jednostką macierzystą. Otóż szczególne powiązania między tymi podmiotami uzewnętrzniają się w dużym uzależnieniu działalności jednostki od działalności samej gminy w ramach osobowości, w której działa jednostka. Istotne w tym względzie pozostają przede wszystkim postanowienia regulacji ustawy o finansach publicznych (u.f.p.)²⁶, w myśl których jednostka budżetowa prowadzi swoją gospodarkę finansową, opierając się na zasadzie budżetowania brutto. To najpełniej pokazuje ścisłe powiązanie budżetu jednostki – a co za tym idzie, również charakteru jej działalności – z budżetem i działalnością jednostki macierzystej, czyli samej gminy.

Jak podkreślał NSA, wszystkie czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane VAT, jednostki budżetowe podejmują w imieniu i na rzecz gminy, w ramach limitu środków przyznanych im na dany rok w uchwale budżetowej. W przypadku jednostki budżetowej charakterystyczny jest brak związku między skutkiem tych czynności w aspekcie finansowym a wydatkami jednostki. Co za tym idzie, np. odprowadzenie podatku należnego dokonywane jest z tej części budżetu gminy, która została przekazana do dyspozycji jednostki w planie finansowym. Natomiast zwrot podatku wpływa do budżetu gminy, nie powiększając ilości środków finansowych będących w dyspozycji jednostki budżetowej.

²⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

Ponadto gminna jednostka budżetowa jako *statio municipi* nie odpowiada za szkody wyrządzone swoją działalnością. Ta odpowiedzialność ciąży na gminie. Nie ponosi również ryzyka związanego z podejmowaniem czynności opodatkowanych z uwagi na brak związku pomiędzy jej wydatkami a dochodami. Bez względu na wypracowany dochód otrzyma taką ilość środków finansowych na swoje wydatki, jaka była uchwalona w budżecie gminy.

Jak ocenił NSA, prowadzenie działalności gospodarczej w ogóle nie jest celem jednostki budżetowej. Taka działalność może wystąpić jedynie przy okazji innej aktywności o zasadniczym charakterze. Działalność gospodarcza gminy zasadniczo powinna być realizowana z wykorzystaniem innych form gospodarki komunalnej.

Podsumowując ustalenia NSA, o braku podmiotowości prawnopodatkowej jednostki budżetowej na gruncie VAT decydują następujące elementy:

- brak własnego mienia,
- działanie w ramach osobowości prawnej gminy,
- pokrywanie swoich wydatków z budżetu jednostki macierzystej oraz odprowadzanie osiągniętych dochodów na rachunek bankowy gminy (budżetowanie brutto),
- brak autonomii jednostki w gospodarce finansowej,
- brak odpowiedzialności za szkody wyrządzone swoją działalnością (pełną odpowiedzialność za działanie jednostki ponosi gmina).

Właśnie z wymienionych wyżej powodów NSA uznał, że gminna jednostka budżetowa nie prowadzi i nie może prowadzić samodzielnej działalności gospodarczej. Wynika z tego, że na gruncie VAT jakkolwiek działalność gospodarczą wykonywaną przez jednostkę budżetową należy postrzegać jako działalność gospodarczą samej gminy, a to z kolei oznacza, że podatnikiem z tytułu tej działalności winna być sama gmina.

Z technicznego punktu widzenia należy pokreślić, że uwagi podniesione w uchwale NSA dotyczyły co prawda pytania zadanego w odniesieniu do gminnej jednostki budżetowej, jednak systemowe podobieństwo konstrukcji u.f.p. oraz poszczególnych regulacji ustrojowych dotyczących samorządów powiatu i województwa pozwala zakładać, że zaprezentowana w uchwale wykładnia oraz płynące z niej wnioski mogą być bezpośrednio stosowane na gruncie powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych.

1.3.2. Wyrok TSUE w sprawie C-276/14 – koniec wątpliwości w zakresie statusu podatkowego jednostek budżetowych

Podczas postępowania w sprawie wydania uchwały I FPS 1/13 przedstawiciel Ministerstwa Finansów zawniósł do NSA o wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym TSUE. Minister twierdził bowiem, że to właśnie TSUE powinien rozstrzygnąć o zakresie samodzielności działalności jednostki budżetowej na gruncie VAT. NSA odmówił, argumentując, że ocena tego, czy działalność gospodarcza prowadzona przez gminne jednostki budżetowe ma charakter samodzielny lub niezależny, wymaga dokonania analizy sytuacji prawnej takiej jednostki w zestawieniu z konstytucyjną i ustawową pozycją gminy. Taki wniosek pozwolił NSA na stwierdzenie, że kwestia statusu jednostki budżetowej na gruncie VAT zależy od wykładni prawa polskiego, nie zaś – jak chce tego Minister Finansów – od prawa europejskiego.

Niemniej jednak podczas ponownego rozpatrywania tej samej sprawy, w której wydana została uchwała I FPS 1/13, NSA postanowił skierować pytanie prejudycjalne do TSUE²⁷.

1.3.2.1. Pytanie prejudycjalne

Pytanie sformułowane przez NSA było następujące: „Czy w świetle art. 4 ust. 2 w związku z art. 5 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana – Dz. Urz. UE z 2012 r., Nr C 326, s. 13 i nast.) jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 2006 r., Nr L 347, s. 1 i nast. ze zm.), pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”.

Uzasadniając swoje wątpliwości, sąd w treści postanowienia prejudycjalnego wskazał, że wcześniejszą uchwałą składu powiększonego NSA przesądzone, że na gruncie krajowych regulacji dotyczących podatku VAT gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem VAT z uwagi na brak cechy

²⁷ Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2013 r., I FSK 311/12.

samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej. NSA podkreślił, że wciąż niejasne pozostaje jednak, czy na gruncie prawa unijnego cecha taka jest zawsze konieczna w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego dokonujących czynności mieszczących się w sferze VAT. Sąd uznał, że rozstrzygnięcie tej kwestii jest konieczne, aby sąd pytający rozpatrzył sprawę, i istotne dla modelu opodatkowania podatkiem VAT innych podmiotów prawa publicznego dokonujących czynności w sferze VAT.

1.3.2.2. Uzasadnienie wyroku TSUE w sprawie C-276/14 – koniec wątpliwości w zakresie statusu podatkowego jednostek budżetowych

Odpowiadając na pytanie prejudycjalne, TSUE wskazał, że art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że podmioty prawa publicznego takie jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

W uzasadnieniu wyroku TSUE podał, że w celu ustalenia, czy jednostka budżetowa prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie, należy zbadać – co wynika również z orzecznictwa Trybunału – czy w ramach prowadzenia tej działalności jest ona podporządkowana gminie, do której należy. Powołując się na wydaną w sprawie opinię rzecznika generalnego, TSUE stwierdził, że aby ocenić istnienie wspomnianego podporządkowania, trzeba ustalić, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze.

Z rozpatrywanej sprawy, jak wskazał TSUE z postanowienia odsyłającego, wynika, że jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz że nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina. Owe jednostki nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu gminy, a wydatki – pokrywane bezpośrednio z tego budżetu. W związku z powyższym TSUE stanął na stanowisku, potwierdzając w całości

tezy Uchwały NSA z dnia 24 czerwca 2016 r., że gminę i jej jednostki budżetowe w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym należy uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

Co ważne, TSUE ustosunkował się także do wątpliwości NSA wyrażonych w postanowieniu odsyłającym. Jego zdaniem wnioszek odnoszący się do art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jako że dotyczy wyłącznie kwestii opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego lub osób prywatnych, nie wpływa na gwarancje przewidziane w art. 4 ust. 2 Traktatu o Unii Europejskiej.

1.3.3. Uchwała NSA w sprawie statusu samorządowych zakładów budżetowych

Uchwała NSA z 24 czerwca 2013 r. dotycząca statusu VAT jednostek budżetowych w uzasadnieniu odnosiła się także do statusu samorządowych zakładów budżetowych. Sąd zauważył, że innym zagadnieniem, którego nie obejmuje pytanie zawarte w postanowieniu NSA (I FSK 311/12), jest podmiotowość prawnopodatkowa samorządowych zakładów budżetowych. Odrębny reżim finansowy dotyczący tych jednostek, wynikający z u.f.p., zwłaszcza art. 14 i art. 15 tej ustawy, a także wyraźne ich wskazanie jako podmiotów realizujących zadania gmin w ramach gospodarki komunalnej pozwalają uznać je za podatników VAT.

Dlatego też NSA w uchwale z 24 czerwca 2013 r. stwierdził, że w stosunku do zakładów nie można odnosić wprost stanowiska dotyczącego gminnych jednostek budżetowych działających w imieniu i na rachunek publicznej osoby prawnej – gminy.

Pojawiły się jednak wątpliwości co do wniosków (prezentowanych w poprzednich punktach niniejszego rozdziału) dotyczących statusu jednostek budżetowych na gruncie VAT – w szczególności do tezy TSUE zawartej w wyroku o sygn. **C-276/14**. Zastrzeżenia budziła podkreślana uprzednio samodzielność samorządowych zakładów budżetowych. Wątpliwości te ostatecznie rozwiano uchwałą powiększonego składu NSA.

1.3.3.1. Stan faktyczny oraz postanowienie NSA

Uchwała w sprawie podmiotowości prawnopodatkowej w VAT zakładu budżetowego została wydana na tle stanu faktycznego, w którym gmina

po zrealizowaniu inwestycji (infrastruktury wodno-kanalizacyjnej) przekazała ją nieodpłatnie swojemu zakładowi budżetowemu. Zakład budżetowy posiadał status podatnika VAT czynnego, w związku z czym świadcząc przy wykorzystaniu uzyskanej od gminy infrastruktury usługi dostarczania wody i odbioru ścieków, wystawiał faktury na rzecz swoich kontrahentów, a sprzedaż uwzględniał w składanych do urzędu skarbowego deklaracjach VAT.

Gmina, sygnalizując wątpliwości co do zaistniałego stanu faktycznego, w drodze wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zapytała organy skarbowe, czy ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego. Gmina stanęła na stanowisku, że skoro inwestycja wykorzystywana jest do sprzedaży opodatkowanej VAT, to podatek naliczony związany z jej zrealizowaniem podlega odliczeniu, i to bez względu na fakt, że inwestycja jest wykorzystywana przez odrębnego podatnika VAT – zakład budżetowy.

Z tym stanowiskiem nie zgodził się Minister Finansów, sprawa zawisła więc przed WSA. Orzekający sąd przyznał rację skarżącej gminie, wskazując, że prawo do odliczenia VAT przysługuje także w sytuacji, gdy zakupu towarów i usług dokonał podmiot inny niż ten, który wykonywał następnie czynności opodatkowane z wykorzystaniem tych towarów i usług, jeżeli istniała pomiędzy tymi podmiotami szczególna więź ekonomiczna lub jeżeli stanowiły one jeden podmiot podzielony wyłącznie formalnie²⁸.

Argumentując zajęte stanowisko, sąd przyjął, iż sam fakt, że zakład budżetowy jest samodzielnym podatnikiem VAT, nie świadczy o braku jakichkolwiek powiązań z gminą, a samorządowe zakłady budżetowe są jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi odrębnej od macierzystej JST podmiotowości (zdolności prawnej). Działają zatem jako niesamoistne formy organizacyjnoprawne w ramach osobowości prawnej macierzystej JST. Te okoliczności pozwoliły WSA stwierdzić, że działalność gospodarczą samorządowego zakładu budżetowego prowadzoną przy wykorzystaniu infrastruktury wodno-kanalizacyjnej z punktu widzenia VAT należy uważać za działalność gospodarczą samej gminy. W tym zakresie sąd uznał zatem, że podatnikiem VAT będzie gmina.

²⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 lipca 2014 r., I SA/Po 185/14.

Ponieważ Minister Finansów nie zgodził się z powyższą interpretacją, sprawa gminy trafiła do sądu II instancji. NSA, rozpatrując skargę kasacyjną Ministra Finansów, powołał się na podnoszony przez organy podatkowe argument ewentualnego wystąpienia – przy zastosowaniu interpretacji WSA – nierównego traktowania podmiotów w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wątpliwości dotyczyły ewentualnego wystąpienia analogicznego stanu faktycznego w stosunku do spółki komunalnej – NSA wskazał w tym zakresie, że w przypadku spółki komunalnej prawo do odliczenia po stronie gminy nie mogłoby wystąpić. Argumentując swoje wątpliwości, NSA podniósł, że należy się zastanowić, czy uprawnione jest nierówne traktowanie – w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z wydatkami na inwestycje w postaci infrastruktury wodno-kanalizacyjnej – w zależności od tego, w jakiej formie prowadzona jest działalność w ramach gospodarki komunalnej, i to przy zastrzeżeniu, że zarówno samorządowy zakład budżetowy, jak i komunalna spółka prawa handlowego są podmiotami samodzielnymi w zakresie VAT i mogącymi niezależnie od gminy wykonywać zadania powierzone w ramach czynności opodatkowanych.

W związku z powyższym NSA wydał postanowienie, w którym wystosował zagadnienie prawne do powiększonego składu NSA. Jego treść była następująca: „Czy w świetle art. 15 ust. 1, art. 86 ust. 1 oraz art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.) gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego i są przez niego wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług?”²⁹.

1.3.3.2. Uzasadnienie uchwały

Odpowiadając na pytanie zadane w postanowieniu z dnia 17 marca 2015 r., powiększony skład NSA uznał, że w świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego realizującego powierzone mu

²⁹ Postanowienie NSA z dnia 17 marca 2015 r., I FSK 1725/14.

zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej VAT.

Argumentując tezę uchwały, NSA podał, że aby udzielić użytecznej odpowiedzi na zadane pytanie, w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy zakład budżetowy może zostać uznany za podatnika VAT odrębnego od jednostki samorządowej, która go utworzyła.

Przytaczając dotychczasową linię orzeczniczą w zakresie statusu w VAT zakładów budżetowych³⁰ oraz podkreślając przede wszystkim tezę rozstrzygnięcia TSUE dotyczące podmiotowości w VAT samorządowej jednostki budżetowej³¹, NSA podkreślił, że wyodrębnienie organizacyjne i finansowe samorządowego zakładu budżetowego jest wprawdzie znaczne, lecz na tyle ograniczone, że nie można go uznać za odrębnego od jednostki macierzystej podatnika VAT. O ograniczeniu tego wyodrębnienia przesądza m.in. fakt, że zakład budżetowy nie posiada osobowości prawnej, nie dysponuje własnym majątkiem oraz nie ponosi ryzyka.

Szczególnie istotne w przypadku wydanej uchwały jest to, że decydując o zakresie statusu zakładów budżetowych na gruncie VAT, NSA posłużył się kryteriami wyodrębnionymi przez TSUE przy rozstrzyganiu o jednostkach budżetowych.

1.4. Krajowa droga do implementacji wyroku TSUE i uchwał NSA

Niewątpliwie opisana powyżej historyczna geneza centralizacji była dla samorządów rewolucyjnym zbiegiem okoliczności. Względnie jednolicie zajmowana przez organy skarbowe oraz sądy administracyjne linia orzecznicza została zachwiana, a sytuacja zobowiązanych do rozliczania VAT samorządów zasadniczo się zmieniła. Istotne dla samorządów było przede wszystkim to, że w zakresie najistotniejszego rozstrzygnięcia w sprawie, a więc wyroku TSUE, Trybunał nie przychylił się do wniosku polskiego rządu, aby ograniczyć w czasie skutki wyroku, czyli uznać, że będzie on mieć zastosowanie jedynie do przyszłości. Oznaczało to, że JST – chociaż znały już podejście TSUE oraz NSA – nadal nie miały pewności co do postawy organów skarbowych. Sytuacja ta zdawała się o tyle trudna, że w uzasadnieniach rozstrzygnięć zarówno polskich

³⁰ Opisaną szczegółowo w podrozdziale 1.2.3.

³¹ Opisane szczegółowo w podrozdziale 1.3.2.

sądów, jak i sądu europejskiego brakowało jakichkolwiek wskazówek co do technicznej strony centralizacji rozliczeń. Samorządy miały świadomość, że ukształtowanie nowego modelu rozliczeń – szczególnie ze względu na zakres zmian, jakie należało wprowadzić – może być wyzwaniem organizacyjnym.

Wątpliwości nie wyjaśniał również Minister Finansów. Co prawda zaraz po wydaniu przez NSA rozstrzygnięcia w sprawie jednostek budżetowych resort w opublikowanym komunikacie³² zapowiedział, że Minister Finansów nie zamierza kwestionować dotychczasowych rozliczeń JST na gruncie VAT. Odnosząc się natomiast do okresów przyszłych, minister wskazał, że wyda stosowne oświadczenie po ukazaniu się uzasadnienia uchwały.

Z perspektywy czasu założenia o pełnej akceptacji treści uchwały ze strony resortu okazały się złudne. Wprawdzie minister powtórzył treść wynikającą z uchwały w kilku wydanych przez siebie interpretacjach podatkowych, jednak miały one raczej charakter incydentalny. W ówczesnie wydawanych interpretacjach prawa podatkowego znacznie częściej minister wyrażał pogląd, iż powołane przez gminę jednostki budżetowe – o ile nie skorzystają ze zwolnienia podmiotowego z uwagi na limit obrotów – powinny być traktowane jako odrębni od jednostki samorządu podatnicy VAT.

Takie stanowisko minister zajął m.in. w indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z 21 sierpnia 2013 r., IBPP2/443-463/13/AMP. Uznał w niej, że prawidłowe jest stanowisko gminy, zgodnie z którym, składając deklaracje VAT, gmina nie uwzględnia podatku naliczonego i należnego, który należy przypisać czynnościom realizowanym przez jej jednostki budżetowe. Podobny wniosek płynął z interpretacji z 28 sierpnia 2013 r., IBPP3/443-686/13/EJ. Wynika z niej, że gmina do uzyskanego przez siebie obrotu nie powinna wliczać obrotu uzyskanego przez swoje jednostki budżetowe. Są one bowiem na gruncie VAT odrębnymi podmiotami. Pogląd, zgodnie z którym gmina oraz jednostki budżetowe to samodzielni podatnicy, znalazł także wyraz w interpretacji z 8 października 2013 r., IPTPP2/443-560/13-4/KW. Wynika z niej, iż zwolnienie z opodatkowania przysługujące podmiotom z tytułu nieprzekroczenia limitu obrotu powinno mieć zastosowanie odrębnie do każdej jednostki budżetowej danej gminy.

³² Komunikat z dnia 09 lipca 2013 r., <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty> (dostęp: 17.01.2017).

Zaistniała rozbieżność (sprzeczność treści uchwały NSA i wydawanych ówczesnie interpretacji podatkowych) budziła poważne wątpliwości i nie sprzyjała poczuciu pewności prawa. Sytuacja zmieniła się dopiero wtedy, gdy własne stanowisko dotyczące jednostek budżetowych przedstawił TSUE. 30 września, czyli dzień po wydaniu przez Trybunał wyroku, Minister Finansów opublikował stanowisko w omawianej kwestii³³. W wydanym komunikacie wskazano, że wszelkie czynności dokonywane przez jednostki budżetowe powinny być rozliczane przez JST, która je utworzyła. Założono zatem obowiązkowe scentralizowanie w samorządach rozliczeń w zakresie VAT. Ostateczny zakres centralizacji miał zostać przedstawiony po rozstrzygnięciu kwestii zakładów budżetowych (patrz 1.3.3). Jednocześnie minister poinformował w komunikacie, że zostały podjęte prace legislacyjne w celu dopracowania koncepcji centralizacji w sposób, który zapewni najmniej uciążliwą zmianę sposobu rozliczania VAT przez samorządy i utworzone przez nie jednostki budżetowe. Jako wstępną datę obowiązkowej centralizacji minister podał połowę 2016 r.

Tuż po wydaniu uchwały NSA w sprawie zakładów budżetowych Minister Finansów opublikował kolejny komunikat (z dnia 29 października 2015 r.), w którym oznajmił, że zakłady budżetowe – ponieważ nie pozostają odrębnymi w stosunku do jednostek macierzystych podatnikami VAT – będą objęte obowiązkowym scentralizowaniem rozliczeń VAT³⁴. Od tego momentu stało się jasne, że centralizacja rozliczeń VAT w samorządzie obejmie wszystkie jednostki

³³ Komunikat w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Komunikat+TSUE-29-09-2015.pdf> (dostęp: 17.01.2017).

³⁴ Komunikat dotyczący uchwały NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15, [Finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl), http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/Id80/content/komunikat-dotyczacy-uchwaly-naczelnego-sadu-administracyjnego-z-dnia-26-pazdziernika-2015-r-sygn-i-fps-4-15?redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fvat/wyjasnienia-i-komunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Id80%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Id80_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Id80_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Id80_delta%3D10%26_101_INSTANCE_Id80_cur%3D2%26_101_INSTANCE_Id80_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_Id80_ (dostęp: 17.01.2017).

organizacyjne JST. Nadal jednak problematyczny pozostawał techniczny kształt łącznego rozliczenia.

W związku z wieloma niejasnościami oraz brakiem informacji ze strony Ministra Finansów co do formalnej strony przyszłej centralizacji działania podjęli przedstawiciele środowisk samorządowych. Wymogli oni na Ministrze Finansów przesunięcie terminu obowiązkowej centralizacji rozliczeń w VAT. W komunikacie z dnia 16 grudnia 2015 r. resort podał, że obowiązkowa centralizacja powinna nastąpić do 1 stycznia 2017 r.³⁵ Jednocześnie ministerstwo wskazało, że projekt aktu prawnego w tym zakresie zostanie niedługo przekazany do konsultacji publicznych wraz z informacją o toczącym się procesie legislacyjnym i będzie dostępny w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny (RPL) w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji (RCL).

Jasne stało się zatem, że samorządy zyskały cenny czas na to, by przeprowadzić swego rodzaju rewolucję w zakresie prowadzonych rozliczeń VAT. Tymczasem Minister Finansów postanowił wdrożyć częściową centralizację. W adresowanych do dyrektorów izb skarbowych wytycznych określił, jak do czasu wydania nowych przepisów postępować z korektami deklaracji VAT, w których samorządy wykazują podatek naliczony poniesiony w związku ze zrealizowaną inwestycją.

W piśmie kierowanym do organów podatkowych przypomniano, że scentralizowanie rozliczeń w samorządach nastąpić ma „w przód” począwszy od stycznia 2017 r. Jednocześnie wskazano, że to założenie nie wyklucza zastosowania nowego modelu rozliczeń także do okresów wstecznych, np. poprzez składanie korekt deklaracji VAT. W takiej sytuacji korekty muszą uwzględniać zarówno rozliczenia JST, jak i jej jednostek organizacyjnych, tj. jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Ministerstwo stanęło

³⁵ *Przesunięcie terminu obowiązkowej „centralizacji” rozliczeń w samorządach w zakresie VAT*, [Finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl), http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/ld80/content/przesuniecie-terminu-obowiazkowej-%E2%80%9Ecentralizacji%E2%80%9D-rozliczen-w-samorzadach-w-zakresie-vat?redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fvat%2Fwyjasnienia-i-komunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Id80%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Id80_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Id80_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Id80_delta%3D10%26_101_INSTANCE_Id80_cur%3D2%26_101_INSTANCE_Id80_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_Id80_ (dostęp: 17.01.2017).

na stanowisku, że powyższe zasady należy odnosić odpowiednio do deklaracji VAT z wykazaniem podatkiem naliczonym do zwrotu, które zostaną złożone przez JST do czasu podjęcia „scentralizowanego” rozliczenia z utworzonymi przez siebie jednostkami organizacyjnymi, czyli przed dokonaniem centralizacji.

Podkreślono, że niedopuszczalne jest akceptowanie korekt deklaracji VAT, w których JST nie uwzględniła rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych, jeśli zamierza skorzystać z pełnego prawa odliczenia VAT. W takiej sytuacji trudno bowiem przyjąć, że korekta została złożona przez podatnika (zaakcentowano, że wyrok TSUE oraz uchwała NSA wyraźnie określają, że podatnikiem jest jednostka samorządu wraz ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi).

Ministerstwo wyjaśniło również, że nieprawidłowe jest przyjmowanie w ramach korekt deklaracji VAT rozliczeń scentralizowanych obejmujących np. wyłącznie kilka wybranych miesięcy. Wynikało z tego, że JST, dokonując korekty rozliczeń, winna – w opinii ministra – dokonać tego za cały okres nieobjęty przedawnieniem, w którym rozliczała się odrębnie od swoich jednostek organizacyjnych. Zdaniem Ministerstwa Finansów taki sposób rozliczenia ma zapobiec korygowaniu wyłącznie wybranych, najkorzystniejszych dla samorządu okresów rozliczeniowych i uzyskaniu zwrotów z urzędu skarbowego, w sytuacji gdy w innych okresach pozostawałaby jedynie kwota do wpłaty.

Ministerstwo podkreśliło, że niesłuszne jest niesymetryczne powoływanie się przez podatników na tezy wyroku TSUE w sprawie jednostek budżetowych, tj. wywodzenie prawa do doliczenia podatku naliczonego zawartego w realizowanych przez JST inwestycjach przekazanych następnie do jednostek budżetowych czy samorządowych zakładów budżetowych z prawa unijnego, przy jednoczesnym pominięciu innych obowiązków wynikających z u.p.t.u.

Tym sposobem urzędy skarbowe wymagały od samorządów scentralizowanych rozliczeń VAT jeszcze przed dokonaniem obowiązkowej centralizacji, czyli przed 1 stycznia 2017 r.

Wreszcie na początku 2016 r. na stronie internetowej RCL ukazał się przygotowany przez Ministerstwo Finansów projekt ustawy z dnia 14 stycznia 2016 r. o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz

o zmianie ustawy o finansach publicznych³⁶. Następnie 23 maja 2016 r. RCL opublikowało zmodyfikowaną wersję tego projektu o nazwie: ustawa o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich EFTA, a także ze środków publicznych, przeznaczonych na realizację projektów przez jednostki samorządu terytorialnego. Zmodyfikowany projekt z dnia 5 kwietnia 2016 r. trafił do Stałego Komitetu Rady Ministrów 20 maja 2016 r. Z dokumentacji procesu legislacyjnego wynikało, że ustawa ma wejść w życie 1 sierpnia 2016 r. Prace nad ostatecznym jej kształtem trwały jednak dłużej niż zakładano i planowany pierwotnie termin stał się nierealny.

Dopiero 13 września 2016 r. w Dzienniku Ustaw RP (poz. 1454) opublikowana została ustawa centralizacyjna w docelowym brzmieniu³⁷. Ostatecznie uregulowała ona kształt scentralizowania rozliczeń VAT JST wraz z jednostkami organizacyjnymi w postaci jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych. Ustawa weszła w życie 1 października 2016 r. Ostateczny termin połączenia rozliczeń VAT, zgodnie z wcześniejszymi zapowiedziami ministerstwa, wyznaczono w przepisach ustawy na 1 stycznia 2017 r.

³⁶ BIP RCL, <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281103/katalog/12332864#12332864> (dostęp: 17.01.2017).

³⁷ Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454).

2. Zasady centralizacji rozliczeń VAT w świetle ustawy centralizacyjnej

2.1. Uwagi wstępne

W toku stosowania przepisów u.p.t.u. oraz wcześniejszej ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym organy podatkowe konsekwentnie traktowały jednostki organizacyjne JST jako odrębnych od nich podatników VAT. Zgłaszano co prawda wątpliwości, czy – podobnie jak w przypadku oddziałów osób prawnych – można mówić o takim stopniu niezależności jednostek organizacyjnych JST w stosunku do jednostek macierzystych, który uzasadnia tezę o samodzielnym wykonywaniu działalności gospodarczej, a w konsekwencji także ich status podmiotowy na gruncie VAT. Wątpliwości te po raz pierwszy znalazły wyraz w orzeczeniu sądowym z dnia 5 marca 2012 r. (wyrok WSA w Poznaniu, I SA/Po 791/11).

Zdając sobie sprawę z doniosłości omawianego zagadnienia i jego wpływu na funkcjonowanie wszystkich gmin w Polsce, NSA uznał, że istnieje potrzeba wydania uchwały poszerzonego składu orzekającego. 24 czerwca 2013 r. została wydana uchwała siedmiu sędziów NSA (I FPS 1/13), w której przyjęto, że „w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług”.

Wydawało się wówczas, że konieczność scentralizowania rozliczeń gmin i ich jednostek budżetowych jest jedynie kwestią czasu. Poza nadziejami, jakie w jednostkach samorządu wiązano z możliwością aktualizacji w niektórych stanach faktycznych prawa do odliczenia podatku naliczonego, liczone się także z negatywnymi skutkami wspólnego rozliczenia. Ponieważ nie następowała zmiana stanu prawnego, która mogłaby wywoływać skutki na przyszłość, a jedynie została ustalona prawidłowa interpretacja obowiązujących przepisów prawa, skutki te mogły być daleko idące. Podstawowe z nich to:

- konieczność dokonywania korekt deklaracji podatkowych za okresy nieprzedawnione;
- zaległości podatkowe związane z obrotami jednostek budżetowych gmin, które funkcjonowały dotychczas w ramach zwolnień podmiotowych (art. 113);

- potwierdzenie zasadności wyłączenia z opodatkowania (neutralności) czynności o charakterze wewnętrznym (między gminą a jej jednostką organizacyjną i między jednostkami organizacyjnymi danej gminy);
- nieprawidłowość oświadczeń o kwalifikowalności VAT złożonych przy ubieganiu się o dofinansowania VAT z programów unijnych, a w efekcie obowiązek zwrotu kwot nienależnie otrzymanych wraz z odsetkami obliczanymi tak jak od zaległości podatkowych.

Aby zapobiec nieuniknionemu w takim przypadku chaosowi, Minister Finansów wydawał komunikaty zalecające gminom wstrzeźliwość w reakcjach i zapowiadające określenie zasad przejścia do scentralizowanego systemu rozliczeń. Prace nad ustawą zostały jednak wstrzymane w związku z pytaniem prejudycjalnym, jakie zadał NSA TSUE w grudniu 2013 r. W postanowieniu o skierowaniu pytania prejudycjalnego NSA podkreślał możliwość przyjęcia, że jednostki budżetowe gminy, mimo że nie mają samodzielności, to z uwagi na ustrojową specyfikę mogą być uznane za niezależnych podatników VAT. Ponadto w toku postępowania przed TSUE strona polska zwracała uwagę na potrzebę ograniczenia skutków wyroku w czasie. Pozytywne ustosunkowanie się przez Trybunał do tego wniosku oznaczałoby możliwość wprowadzenia obowiązku łącznego rozliczenia gmin i ich jednostek budżetowych wyłącznie w prospektywnym wymiarze.

Powyższe oczekiwania resortu finansów nie zostały spełnione. W wyroku z dnia 29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że w świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Trybunał stwierdził, że nie ma podstaw do ograniczenia skutków wyroku w czasie, ponieważ rząd polski nie wykazał ryzyka wystąpienia poważnych trudności, skoro przyznał, że nie jest w stanie ocenić konsekwencji gospodarczych wyroku.

W tym stanie rzeczy wznowiono prace nad projektem ustawy określającej zasady centralizacji rozliczeń VAT w JST. Dalsze prace legislacyjne zajęły blisko rok. W tym okresie projekt ustawy był szeroko dyskutowany i wielokrotnie modyfikowany, pełniąc dla organów podatkowych funkcję wytycznych w postępowaniach podatkowych prowadzonych z udziałem JST.

Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego została ogłoszona w Dzienniku Ustaw 13 września 2016 r. (poz. 1454) i weszła w życie 1 października 2016 r.

Przyjęcie ustawy ma dla gmin fundamentalne znaczenie, ponieważ określa ona w sposób wiążący obowiązki gmin związane z centralizacją rozliczeń VAT, cywilizując tym samym ten proces. Jak słusznie akcentowano, komunikat opublikowany po wyroku TSUE w sprawie C-276/14 przez Ministra Finansów, określający w sposób doraźny obowiązki gmin związane z łącznym rozliczeniem z jednostkami organizacyjnymi, nie miał żadnej mocy prawnej i nie był wiążący ani dla podatników, ani dla urzędników skarbowych. Rozliczenie VAT gminy bez jednostek organizacyjnych było bowiem wadliwe i wymagało niezwłocznej sanacji³⁸.

Dopiero ustawa centralizacyjna sprecyzowała zakres konsolidacji rozliczeń VAT, dając JST prawne gwarancje w omawianym przedmiocie. Ustawa wprost określiła szczególne zasady dokonywania przez JST:

- rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;
- korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi;

zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem TSUE (por. art. 1).

2.2. Podmiotowy zakres centralizacji

Ustawa centralizacyjna reguluje zasady postępowania związane z wprowadzeniem **łącznego rozliczenia VAT w JST**. A zatem – mimo że rozstrzygnięcia TSUE i NSA odnosiły się do gmin, obowiązek centralizacji i określone w ustawie szczególne zasady rozliczeń VAT rozciągnięte zostały także

³⁸ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2016*, t. 1, Wrocław 2016, s. 1098.

na **powiaty i województwa**. Jest to zabieg ze wszech miar uzasadniony – organizacja i pozycja ustrojowa JST wszystkich szczebli są zbliżone. Ponadto tezy zaprezentowane w orzeczeniach TSUE i NSA, odnoszące się do braku odrębności podatkowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych na gruncie VAT, sformułowane zostały nie z uwagi na kryterium podmiotu je tworzącego, ale ze względu na ich cechy charakterystyczne i sposób funkcjonowania. Powiatowe i wojewódzkie jednostki organizacyjne mają bowiem praktycznie takie same uwarunkowania faktyczne i prawne jak ich gminne odpowiedniki.

W tym kontekście warto także wskazać, że brakuje podstaw do rozważania zasadności centralizacji rozliczeń VAT na poziomie Skarbu Państwa, i to nie tylko dlatego, że jednostki organizacyjne Skarbu Państwa pozostają poza zakresem zastosowania ustawy centralizacyjnej. Struktura Skarbu Państwa jest o wiele bardziej rozbudowana i uwzględnia szereg regulacji szczególnych rzutujących na samodzielność tworzących ją jednostek organizacyjnych (*stationes fisci*). Na tę okoliczność zwrócił uwagę NSA w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13: „inaczej także od strony samodzielności czy niezależności przy prowadzeniu działalności gospodarczej wygląda pozycja państwowych jednostek budżetowych, dysponujących jako *stationes fisci* mieniem Skarbu Państwa, które reprezentują grupę różnorodnych podmiotów prawa publicznego, tworzonych na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych lub w drodze odrębnych ustaw, a nawet Konstytucji. Dlatego też nie można do tych jednostek odnosić wprost stanowiska dotyczącego gminnych jednostek budżetowych”.

W świetle przepisu art. 3 ustawy JST zobowiązane są do podjęcia rozliczania podatku wraz ze „wszystkimi” jednostkami organizacyjnymi. Z perspektywy jednostki samorządu kluczowe jest ustalenie, o jakie dokładnie jednostki organizacyjne chodzi. Istotne ułatwienie w tej kwestii, eliminujące część wątpliwości występujących w praktyce, stanowi definicja legalna zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy. Zgodnie z powołanym przepisem, ilekroć w ustawie jest mowa o jednostce organizacyjnej, należy rozumieć przez to: 1. utworzone przez JST samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy; 2. urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

2.2.1. Jednostki budżetowe

Zgodnie z dosłownym brzmieniem przepisu art. 2 pkt 1 lit. a) JST zobowiązana jest rozliczać się wspólnie ze wszystkimi utworzonymi przez siebie jednostkami lub zakładami budżetowymi. Centralizacją objęte będą zatem tylko te jednostki, dla których podmiotem tworzącym jest JST.

Przed wejściem w życie ustawy centralizacyjnej w JST szczególnie powiatowego wątpliwości budziła kwestia, czy łączne rozliczenie winno obejmować powiatowe służby, inspekcje i straż. Dotyczyło to w szczególności powiatowych inspektorów nadzoru budowlanego czy powiatowych jednostek państwowej straży pożarnej. Wątpliwości powiatów wynikały z faktu, że z jednej strony w świetle unormowań o samorządzie powiatowym jednostki te należą do powiatowej administracji zespolonej i zgodnie z art. 33a ust. 3 Ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (u.s.p.) są powiatowymi jednostkami budżetowymi w rozumieniu u.f.p., z drugiej – są one organami administracji rządowej, pozostającymi pod zwierzchnictwem starosty.

Nawet w razie braku regulacji ustawowej szereg argumentów przemawiałby za pozostawieniem tego typu jednostek organizacyjnych poza scentralizowanym rozliczeniem VAT powiatu. Można się odwołać w tym wypadku do przykładu powiatowego inspektora nadzoru budowlanego, który działa na podstawie ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z art. 86 ust. 3 Prawa budowlanego powiatowy inspektor nadzoru budowlanego wykonuje swoje zadania przy pomocy powiatowego inspektoratu nadzoru budowlanego. Powiatowy inspektor nadzoru budowlanego jest organem nadzoru budowlanego wykonującym określone w ustawie zadania własne i nie działa w tym zakresie w imieniu czy z upoważnienia starosty bądź zarządu powiatu. W orzecznictwie konsekwentnie przyjmuje się, iż: „Powiatowy inspektor nadzoru budowlanego w przeciwieństwie do wojewódzkiego inspektora nadzoru budowlanego, który działa w imieniu wojewody, wykonuje powierzone mu zadania w imieniu własnym, a nie starosty. W związku z tym nie jest on organem zaliczanym do organów jednostek samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 6 k.p.a.”.

Co istotne, zarówno powiatowy inspektor nadzoru budowlanego, jak i wojewódzki inspektor nadzoru budowlanego są organami administracji rządowej. Jednocześnie wskazuje się przy tym, że: „Ustawa prawo budowlane nie

nadaje powiatowemu inspektoratowi nadzoru budowlanego statusu jednostki organizacyjnej, a czyni go jedynie aparatem pomocniczym powiatowego inspektora. Nie ma wobec tego podstaw, by przyjąć, że jest jednostką budżetową, która winna funkcjonować w oparciu o swój statut. Organ stanowiący posiada kompetencję do nadania statutu tylko wówczas, gdy tworzy jednostkę. Powiatowe inspektoraty nadzoru budowlanego zostały utworzone z mocy samego prawa i przepis art. 21 ust. 2 ustawy o finansach publicznych nigdy nie będzie stanowił podstawy do utworzenia powiatowego inspektoratu nadzoru budowlanego”.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż powiatowy inspektor nadzoru budowlanego działa jako *statio fisci*, a więc występuje w obrocie prawnym w imieniu Skarbu Państwa, co stanowi podstawę do nawiązywania przez niego stosunków cywilnoprawnych z innymi osobami prawnymi, w tym z JST.

Na przyjętą konkluzję nie wpływa więc organizacyjna między powiatowym inspektorem nadzoru budowlanego jako organem nadzoru budowlanego a starostą jako zwierzchnikiem powiatowej administracji zespolonej. Kwestia ta nie ma żadnego znaczenia dla oceny skutków prawnych dokonywanych czynności cywilnoprawnych pomiędzy Skarbem Państwa – *statio fisci* powiatowy inspektor nadzoru budowlanego – a powiatem jako JST wyposażoną ustawowo w osobowość prawną.

Podobne argumenty znajdują zastosowanie do pozostałych powiatowych służb, inspekcji i straży. Nie budzi zatem wątpliwości, że aparat pomocniczy służb, inspekcji i straży nie mieści się w pojęciu samorządowych jednostek budżetowych utworzonych przez JST i nie powinien być objęty skonsolidowanym rozliczeniem powiatu. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w interpretacjach podatkowych wydawanych zarówno przed wejściem w życie ustawy centralizacyjnej, jak i później.

Organy podatkowe rozstrzygają tę kwestię jednolicie, przyjmując, że powiatowy inspektor nadzoru budowlanego i jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej nie są objęte centralizacją rozliczeń VAT. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 28 września 2016 r., 2461-IBPP3.4512.573.2016-2.MD, przyjął, że „(...) organy służb, inspekcji i straży, pomimo ich zespolenia ze starostą, pozostają organami administracji rządowej, a wykonując zadania powiatu, czynią to we własnym

imieniu”³⁹. Nie można zaprzeczyć faktowi występowania zwierzchnictwa starosty, jednak trzeba podkreślić, że nie ma ono charakteru zwierzchnictwa służbowego. Staroście przysługują jedynie określone ustawowo uprawnienia: uzgadnianie wspólnych działań wymienionych organów na terenie powiatu, zatwierdzanie programów działania, kierowanie wspólnymi działaniami w sytuacjach szczególnych oraz zlecanie przeprowadzenia kontroli w uzasadnionych przypadkach. Co więcej, powiatowe służby, inspekcje i straże finansowane są z budżetu państwa, zachowują samodzielność i niezależność. Dodatkowo należy wskazać, że działalność tego podmiotu może obejmować więcej niż jeden powiat. Przemawia to za brakiem uzasadnienia, aby działalność tego podmiotu objąć centralizacją rozliczeń w zakresie VAT (por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 października 2016 r., 2461-IBPP3.4512.593.2016.1.MD).

Podobne poglądy zawarte są w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 października 2016 r., 2461-IBPP3.4512.518.2016.1.JP, w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 11 kwietnia 2016 r., 1061-IPTPP1.4512.3.2016.2.RG, z 22 kwietnia 2016 r., 1061-IPTPP1.4512.125.2016.AK, a także w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 lipca 2016 r., ILPP2/4512-1-376/163/Akr.

Powyższe uwagi odnieść należy także do funkcjonujących w ramach struktur powiatowej administracji zespolonej powiatowych urzędów pracy. Początkowo obowiązek uwzględniania w ramach procedur scentralizowanego rozliczenia powiatowych urzędów pracy nie był postrzegany jednolicie. W wydanej w dniu 19 września 2016 r. interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej uznał, że powiatowy urząd pracy winien zostać objęty procedurą scentralizowania rozliczeń VAT w ramach działalności powiatu⁴⁰. Ostatecznie jednak, opierając argumentację o analogiczne jak przy powiatowym inspektoracie nadzoru budowlanego tezy, Minister Finansów wskazał, że powiatowy urząd pracy nie powinien być objęty procedurą scentralizowania rozliczeń VAT powiatu. Oficjalnie stanowisko to zostało wyrażone w broszurze informacyjnej

³⁹ Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 lipca 2016 r., IPPP1/4512-462/16-2/EK; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 lipca 2016 r., ILPP1/4512-1-353/16-2/EB.

⁴⁰ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 19 września 2016 r., ITPP1/4512-509/16-1/MN.

z 24 listopada 2016 r. (potwierdzone jest również w interpretacjach indywidualnych np. interpretacja wydana przez DIS w Bydgoszczy z dnia 28 października 2016 r. o nr ITPP1/4512-509/16-2/MN).

2.2.2. Samorządowe zakłady budżetowe

Dla porządku należy przypomnieć, że rozciągnięcie zakresu centralizacji na **samorządowe zakłady budżetowe** wynika z Uchwały NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15⁴¹. W uzasadnieniu tej uchwały NSA, analizując działalność zakładu budżetowego pod kątem przesłanek samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej wskazanych w wyroku TSUE w sprawie C-276/14, wyjaśnił, że samorządowy zakład budżetowy nie ma osobowości prawnej i działa w imieniu JST, która go utworzyła, realizując zadania własne tej jednostki. Podkreślił, że samorządowe zakłady budżetowe powierzone im zadania wykonują odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych, jednak przychodami własnymi samorządowych zakładów budżetowych mogą być wyłącznie przychody własne JST uzyskiwane w realizacji zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, przekazane przez organ stanowiący JST zakładowi budżetowemu wraz ze zobowiązaniem do wykonania tych zadań. Zakład budżetowy może otrzymywać dotację na realizację swoich zadań. Dotacje trwale i znacznie wpisują się w sposób finansowania działalności zakładu budżetowego. JST ma bezpośrednią kontrolę nad finansami zakładu budżetowego oraz jest dysponentem nadwyżki środków obrotowych. Plan finansowy zakładu budżetowego w formie planu przychodów i wydatków określa uchwała budżetowa właściwej JST. O braku wystarczającej samodzielności finansowej zakładu budżetowego świadczy również ograniczona możliwość zaciągania zobowiązań. Samorządowe zakłady budżetowe nie dysponują własnym majątkiem, jest to bowiem majątek JST. Samorządowy zakład budżetowy nie ponosi też ryzyka z tytułu prowadzonej działalności.

W związku z powyższym NSA w składzie poszerzonym stwierdził w podsumowaniu, że brakuje podstaw do przyjęcia, że samodzielny zakład budżetowy ma podmiotowość podatkową odrębną od JST, która go utworzyła. Tezy te znalazły wyraz w kolejnych orzeczeniach NSA (np. wyroki z dnia

⁴¹ Legalis 1342115.

20 września 2016 r., I FSK 2153/15, oraz z dnia 26 sierpnia 2016 r., I FSK 2002/15).

Powyższe tezy ustawodawca wziął pod uwagę, kształtując treść ustawy centralizacyjnej: nałożył na JST obowiązek uwzględnienia dla celów rozliczenia VAT także utworzonych przez nie samorządowych zakładów budżetowych.

2.2.3. Urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski

Oprócz tworzonych przez JST zakładów i jednostek budżetowych centralizacją objęte zostały również urzędy gminy, starostwa powiatowe oraz urzędy marszałkowskie. Wydzielono je w ramach jednostki redakcyjnej przepisu jako odrębną kategorię podmiotów, ponieważ nie mieszczą się w pojęciu jednostki organizacyjnej utworzonej przez JST. Zapis art. 2 pkt 1 lit. b) ustawy centralizacyjnej ma znaczenie porządkujące – w większości JST rozliczenie VAT od dawna składane jest bezpośrednio przez tę jednostkę i obejmuje czynności realizowane przez nią z wykorzystaniem aparatu pomocniczego (odpowiednio urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski).

2.2.4. Inne jednostki

Zgodnie z przepisami ustawy centralizacyjnej scentralizowanym rozliczeniem nie zostały objęte utworzone przez JST osoby prawne, tj. w szczególności samorządowe instytucje kultury oraz spółki komunalne. Samorządowe osoby prawne mają formalną prawną niezależność i własną zdolność prawną, uczestniczą samodzielnie w obrocie cywilnoprawnym i ponoszą odpowiedzialność za swoje zobowiązania. Potwierdzają to ustawy ustrojowe. Przykładowo art. 49 u.s.p. wskazuje, że powiat nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania innych powiatowych osób prawnych, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Inne powiatowe osoby prawne nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania powiatu. Zasadniczo przesądza to o tym, że samorządowe osoby prawne, jako podmioty prawa wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, mogą być podatnikami VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

W orzecznictwie sądów administracyjnych niepodzielnie dominuje pogląd, że stopień zależności spółki komunalnej od gminy, jak również zakres

świadczonych przez nią usług związanych z wykonywaniem zadań własnych gminy nie mogą spowodować, że świadczone na rzecz gminy usługi nie będą w pewnym zakresie opodatkowane VAT (np. Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2016 r., I FSK 2048/14; Wyrok NSA z dnia 12 maja 2015 r., I FSK 699/14; Wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., I FSK 2055/13; Wyrok NSA z dnia 30 października 2013 r., I FSK 1397/12).

Jak jasno stwierdził NSA w wyroku z dnia 5 maja 2015 r., I FSK 484/14: „pozbawione podstaw prawnych jest twierdzenie o braku odrębności skarżącej od gminy. Jak trafnie zauważył Sąd pierwszej instancji, funkcjonalne powiązanie skarżącej spółki z gminą, znajdujące umocowanie w przepisach ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 45, poz. 236) (por. zwłaszcza art. 2, art. 9 ust. 1), nie zmienia faktu, że jest odrębną od gminy osobą prawną (s. 11 uzasadnienia wyroku). Odrębność ta (również na gruncie podatkowym) wynika wprost z art. 12 Kodeksu spółek handlowych i art. 15 ust. 1 ustawy o VAT”.

Podsumowując, z uwagi na treść art. 3 oraz art. 2 pkt 1 ustawy centralizacyjnej JST powinny objąć łącznym rozliczeniem VAT utworzone przez siebie samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, pozostawiając poza jego zakresem jednostki organizacyjne tworzące rządową administrację zespoloną i samorządowe osoby prawne.

2.3. Sukcesja praw i obowiązków

Jednym z kluczowych warunków skutecznej centralizacji rozliczeń na gruncie VAT jest określenie efektywnych rozwiązań, które pozwolą na prawidłowe pod względem organizacyjnym przeprowadzenie tego procesu. Konieczne jest zwłaszcza zapewnienie odpowiedniej ciągłości między rozliczeniami prowadzonymi odrębnie przez każdą z jednostek a przyjmowanym skonsolidowanym rozliczeniem. Z tego względu ustawodawca w art. 4 ustawy przyjął koncepcję quasi-sukcesji podatkowej JST i jej jednostek organizacyjnych. Przewidziano, że JST, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, **wstępuje** z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi **we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki** jednostek organizacyjnych. Zasada ta ma zastosowanie również w przypadku podjęcia przez JST wspólnego rozliczania

podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi przed dniem wejścia w życie ustawy (art. 9).

Określenie tego rozwiązania quasi-sukcesją nie wydaje się błędne, gdyż przyjęta w ustawie konstrukcja dotyczy sytuacji rodzajowo nieco odmiennej od tych, które przewidziane zostały na gruncie Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (ord.pod.).

W ogólnym prawie podatkowym sukcesja podatkowa jest jednym ze sposobów rozstrzygnięcia dylematu związanego z koniecznością określenia, jakie powinny być losy stosunków podatkowoprawnych w razie śmierci, utraty bytu prawnego lub transformacji formy prawnej podmiotu tych stosunków⁴². Zasadę sukcesji podatkowej (prawnego następstwa podatkowego) wprowadzają do polskiego systemu podatkowego przepisy art. 93–106 ord.pod. Jest to pojęcie węższe niż następstwo prawne i należy przez nie rozumieć wstąpienie następcy prawnego co do zasady we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki poprzednika prawnego, tj. podatnika. Następstwo prawne w ramach prawa podatkowego najczęściej przyjmuje postać sukcesji uniwersalnej. W stosunkach prawnopodatkowych sukcesja może jednak wystąpić tylko po stronie dłużnika podatkowego (strony biernej), gdyż wierzycielem podatkowym jest zawsze państwo albo samorząd terytorialny⁴³.

Zakres przedmiotowy sukcesji podatkowej na gruncie ord.pod. jest bardzo szeroki. Objęte są nią nie tylko prawa i obowiązki o charakterze materialnoprawnym i proceduralnym, ale także te wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 93d ord.pod.). Zwykle ord.pod. odnosi się do wszelkich przewidzianych w przepisach prawa podatkowego praw i obowiązków, nie precyzując jednak, jakie konkretnie prawa i obowiązki podlegają w danym przypadku sukcesji.

Co najważniejsze, z uwagi na publiczny charakter praw i obowiązków objętych sukcesją podatkową ich przejęcie możliwe jest wyłącznie w przypadku istnienia ku temu wyraźnej podstawy w przepisach prawa podatkowego i dotyczyć może tylko tych praw i obowiązków, które w tych przepisach zostały

⁴² A. Olesińska [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 282.

⁴³ M. Zdebel [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2013, s. 740.

określone⁴⁴. Sukcesja podatkowa wiąże się więc z wystąpieniem **konkretnego zdarzenia prawnego**, które powoduje wstąpienie przez następcę w sytuację prawną swojego poprzednika. Sukcesji nie wolno więc domniemywać – musi mieć ona wyraźną podstawę prawną. Instytucję następstwa prawnego wiąże się z następującymi zdarzeniami prawnymi: łączeniem się (zawianiem), przejęciem, przekształceniem się (w tym również komercjalizacją i prywatyzacją przedsiębiorstw państwowych), podziałem⁴⁵.

Sukcesja JST na gruncie ustawy centralizacyjnej dotyczy **wszystkich** praw i obowiązków jednostek organizacyjnych na gruncie VAT. „Zdarzenie” rodzące owe częściowe następstwo to okoliczność uprzedniego odrębnego rozliczania VAT przez jednostkę organizacyjną. Przyjęte na gruncie specustawy rozwiązanie jest więc o tyle specyficzne, że przejęcie praw i obowiązków następuje mimo braku zmian na płaszczyźnie prawnej i majątkowej jednostek organizacyjnych czy samych JST.

W omawianym rozwiązaniu przyjęto fikcję prawną – założono uprzedni podmiotowy status jednostek i zakładów budżetowych, mimo iż w świetle orzeczeń TSUE i NSA jednostkom organizacyjnym nie przysługiwały prawa i obowiązki na gruncie VAT. Rozwiązanie takie jest jednak uzasadnione, ponieważ przed wydaną 24 czerwca 2013 r. uchwałą NSA w sprawie I FPS 1/13 istniała długoletnia i powszechna praktyka, zgodnie z którą jednostki budżetowe były rejestrowane jako podatnicy VAT, rozliczały ten podatek jako odrębni od macierzystych jednostek samorządu podatnicy VAT, a w razie wystąpienia sporów na tym tle były stronami postępowań podatkowych i sądowoadministracyjnych, w ramach których zapadały rozstrzygnięcia merytoryczne zakładające odrębność podmiotową jednostek budżetowych na gruncie VAT (por. np. wyrok NSA, I FSK 1651/10). Na tę okoliczność zwracał uwagę Minister Finansów w pracach legislacyjnych: „obowiązujący dotychczas w Polsce system rozliczania VAT w samorządach, akceptowany zarówno przez organy podatkowe, jak i orzecznictwo sądowe, obowiązywał ponad dwadzieścia lat i tezy wynikające z wyroku oznaczają fundamentalną zmianę w tych rozliczeniach dla każdej polskiej komórki samorządowej (...)” [podkr. MF].

⁴⁴ R. Dowgier [w:] C. Kosikowski i in., (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2009, s. 492.

⁴⁵ S. Babiarsz [w:] Tenże, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2015, s. 572.

Z tego względu rozwiązania przyjęte w art. 4 i 9 ustawy mają dla JST charakter gwarancyjny. Jako podstawowy motyw podjętych prac ustawodawczych wskazywano zresztą konieczność realizacji konstytucyjnej zasady ochrony zaufania jednostek do organów państwa. Oznacza to, że proste („retroaktywne”) odniesienie wykładni wynikającej z wyroku TSUE do wcześniejszych okresów rozliczeniowych i zastosowanie jej we wcześniej wszczętych postępowaniach w ową konstytucyjną zasadę mogłoby godzić. Dlatego też dopełnieniem ogólnej zasady wstąpienia jednostek samorządu w prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych rozliczających uprzednio VAT są przepisy przejściowe zawarte w art. 22 ust. 1 ustawy. Przewidują one, że postępowania podatkowe, postępowania kontrolne, kontrole podatkowe oraz czynności sprawdzające w zakresie VAT: 1) wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy; 2) wszczęte od dnia wejścia w życie ustawy – w odniesieniu do JST lub jej jednostek organizacyjnych obejmują tylko rozliczenie w VAT odpowiednio tej JST lub jej jednostki organizacyjnej. Takie rozwiązanie umożliwia merytoryczne zakończenie – z udziałem JST – postępowań będących w toku w momencie wejścia w życie ustawy, których stroną były jednostki organizacyjne (tak NSA w ustnym uzasadnieniu wyroków NSA z dnia 10 października 2016 r., I FSK 1985/15, I FSK 2034/15, I FSK 2035/15, I FSK 2044/15, I FSK 2069/15, I FSK 2072/15). Organami właściwymi do prowadzenia postępowań będą organy podatkowe właściwe na dzień wszczęcia postępowania, chyba że jednostka samorządu złoży wsteczne korekty centralizacyjne. W takim wypadku postępowanie podatkowe obejmuje rozliczenie JST wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, a organem podatkowym właściwym do jego prowadzenia będzie zawsze organ właściwy dla JST. Dotychczasowe czynności pozostają jednak w mocy.

Jeśli chodzi o praktyczną stronę sukcesji podatkowej w VAT, można wymienić główne prawa i obowiązki, jakie JST przejmą po jednostkach organizacyjnych. Podstawowym uprawnieniem jest zachowanie przez samorząd prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków, względem których przysługiwało ono jednostce organizacyjnej. Wstąpienie w obowiązki oznacza natomiast przykładowo:

- właściwe dokumentowanie dokonanych transakcji (w razie potrzeby samorząd zobowiązany będzie do wystawiania we własnym imieniu

- faktur oraz faktur korygujących dokumentujących transakcje wykonane przez swoją jednostkę organizacyjną jeszcze przed centralizacją);
- zapewnienie poprawności deklaracji sporządzonych przez jednostkę organizacyjną dla celów VAT (w przypadku zaistnienia ku temu przesłanek – obowiązek ich skorygowania przez samorząd);
 - odprowadzenie podatku w kwocie wynikającej z przepisów o VAT (m.in. w razie zidentyfikowania błędu wpływającego na zwiększenie kwoty podatku należnego, który powinien zostać rozliczony w okresie, gdy powstał obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży dokonanej przez jednostkę organizacyjną)⁴⁶;
 - złożenie przez jednostkę samorządu deklaracji VAT i zapłatę podatku za ostatni okres rozliczeniowy przypadający przed centralizacją.

Jednostki samorządu będą kontynuować korektę wieloletnią podatku naliczonego związaną z wydatkami na nabycie wysokowartościowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, rozliczonymi przez jednostkę organizacyjną (art. 91 u.p.t.u.). Wstąpienie JST w sytuację jednostki organizacyjnej w tym wypadku można kwalifikować jako przejęcie prawa albo obowiązku – w zależności od tego, czy rezultatem korekty będzie zwiększenie, czy zmniejszenie podatku naliczonego.

2.4. Pozostałe ogólne kwestie związane z podjęciem łącznego rozliczenia

2.4.1. Formalne aspekty centralizacji

Jak już wspomniano, ustawa centralizacyjna zakłada uprzednią odrębność podmiotową jednostek budżetowych i zakładów budżetowych w VAT, mimo że w świetle orzeczeń TSUE i NSA na gruncie tego podatku wymienionym jednostkom organizacyjnym nie przysługiwały żadne prawa i obowiązki. Takie założenie stało się podstawą przyjęcia rozwiązań prawnych umożliwiających jednostkom samorządu przygotowanie się do podjęcia łącznego rozliczenia VAT z jednostkami organizacyjnymi, jednak bez pozbawiania ich możliwości niezwłocznego skorzystania z dobrodziejstw wyroku TSUE.

⁴⁶ I. Sobczuk [w:] M. Borowski, R. Namysłowski, B. Sajnaj, *Centralizacja VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2016, s. 22–23.

Graniczną datę, od której najpóźniej JST jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, stanowi 1 stycznia 2017 r. (art. 3 ustawy centralizacyjnej). Podjęcie łącznego rozliczenia po 1 października 2016 r. wiąże się z obowiązkiem uprzedniego złożenia przez jednostkę samorządu do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na adres jej siedziby informacji, w której wskazuje ona dzień podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Ustawa pragmatycznie przyjmuje, że może to być wyłącznie pierwszy dzień miesiąca. Do informacji załącza się wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy, adresu siedziby oraz numeru identyfikacji podatkowej (art. 5 ustawy centralizacyjnej).

Samorządy, dla których tym dniem jest 1 stycznia 2017 r., nie są wyłączone z obowiązku złożenia przedmiotowej informacji. Wynika to zapewne z faktu, że informacja, o której mowa, stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na adres siedziby jednostki organizacyjnej podstawę do jej wykreślenia z rejestru podatników. Wykreślenie jednostki organizacyjnej następuje z urzędu z dniem podjęcia wspólnego rozliczania podatku z JST, o czym tę ostatnią organ podatkowy powiadamia. Warto w tym miejscu wskazać również, że oprócz przedmiotowej informacji, Minister Finansów stanął na stanowisku, że centralizacja VAT wymaga od samorządów także aktualizacji NIP-2 na ogólnych zasadach. Wyraz temu dano wprost w treści wytycznych zawartych w broszurze informacyjnej z 24 listopada 2016 r.⁴⁷

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁴⁸, m.in. podatnicy podatku od towarów i usług, mają obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych.

Skoro centralizacja VAT stanowi dla JST obowiązek ustawowy, w ramach którego JST zobowiązana jest do złożenia informacji wraz z wykazem jednostek organizacyjnych podlegających łącznemu rozliczeniu (ze wskazaniem adresu ich

⁴⁷ Zobacz

<http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/BROSZURA+uaktualnio na.pdf> (dostęp: 17.01.2017).

⁴⁸ Dz.U. 1995 Nr 142, poz.702.

siedziby)⁴⁹, twierdzenie zawarte w broszurze informacyjnej o tożsamości tego procesu ze zmianą danych wymagających aktualizacji na formularzu NIP-2 jest co najmniej wątpliwe. W istocie bowiem proces centralizacji rozliczeń nie jest zmianą danych podatnika w zakresie miejsc prowadzenia działalności, czy też inną objętą formularzem NIP-2, a wyłącznie skutkiem zmiany postrzegania prawnopodatkowego statusu JST na gruncie VAT, wynikającą z Wyroku TSUE.

2.4.2. Kontynuacja zwolnień podmiotowych

Co istotne, jednostki organizacyjne, które na dzień 29 września 2015 r. (w dacie wyroku TSUE) korzystały ze zwolnienia podmiotowego, przysługującego w szczególności podatnikom, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym bez kwoty podatku kwoty 150 000 zł, mogą korzystać z tego zwolnienia do momentu podjęcia łącznego rozliczenia VAT z jednostkami samorządu. Wprost stanowi tak art. 6 ustawy centralizacyjnej, potwierdzający przyjęcie przez ustawodawcę jako zasady obowiązku dokonania centralizacji VAT „w przód”. W praktyce z dobrodziejstw powołanego przepisu skorzystają przede wszystkim samorządowe jednostki budżetowe, zwłaszcza te powołane do realizacji zadań z zakresu oświaty. Zakłady budżetowe z uwagi na charakterystykę swojej działalności rzadziej korzystały ze zwolnienia określonego w art. 113 u.p.t.u.⁵⁰ Zwolnienie to będzie więc przysługiwało jednostkom, pod warunkiem że do dnia centralizacji nie utraciły one prawa do jego stosowania bądź z niego nie zrezygnowały.

2.4.3. Współczynnik struktury sprzedaży

W przypadku podatników nabywających towary i usługi, które są wykorzystywane jednocześnie do sprzedaży opodatkowanej (uprawniającej do odliczenia podatku naliczonego) i sprzedaży zwolnionej (brak prawa do odliczenia podatku naliczonego), podatnikom przysługuje odliczenie proporcjonalne. Proporcję (współczynnik sprzedaży) ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności uprawniających do obniżenia kwoty podatku

⁴⁹ Por. art. 5 ust. 2 ustawy centralizacyjnej.

⁵⁰ Tamże, s. 23–24.

należnego (sprzedaż opodatkowana) w całkowitym obrocie (sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej łącznie).

W ustawie centralizacyjnej znalazły się także szczególne zasady ustalania współczynnika sprzedaży w okresie przejściowym. Jak stanowi art. 7 ust. 1, JST, która podjęła w roku 2016 lub 2017 rozliczanie podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, do końca roku 2017 przyjmuje dla celów proporcjonalnego odliczenia proporcję wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej sprzedaży „mieszanej” (opodatkowanej i zwolnionej). Docelowo planowane jest wprowadzenie tej zasady na stałe do u.p.t.u.

Takie rozwiązanie uzasadnia się art. 173 ust. 2 lit. a) i b) dyrektywy VAT. Zgodnie z nim państwa członkowskie mogą zarówno zezwolić podatnikowi, jak i zobowiązać go do określenia proporcji, według której następuje odliczenie podatku naliczonego osobno dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem prowadzenia dla każdego z tych sektorów osobnej księgowości. Wątpliwości może budzić pojęcie „sektor”, a konkretnie czy przez sektor można rozumieć jednostkę organizacyjną samorządu. W uzasadnieniu do ustawy centralizacyjnej udzielono pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, koncentrując się na aspekcie księgowym (każda jednostka organizacyjna jest obowiązana do prowadzenia odrębnej księgowości, a jej sprawozdania są później włączane do sprawozdań rocznych całej JST).

Proporcję sprzedaży należy określić indywidualnie także dla jednostek organizacyjnych, które do momentu centralizacji korzystały ze zwolnienia przewidzianego w art. 113 u.p.t.u. Przyjmuje się w tym zakresie szacunek oparty na prognozowanych wartościach sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej – odesłano w tym wypadku do art. 90 ust. 8 u.p.t.u., jednak z wyłączeniem konieczności uzgadniania przyjętej prognozy z naczelnikiem urzędu skarbowego.

2.4.4. Kasy rejestrujące

Ustawa centralizacyjna zawiera szczególne zasady związane z ewidencjonowaniem sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych przy zastosowaniu kas rejestrujących. Uregulowana została sytuacja prawna JST, której jednostka organizacyjna prowadziła taką ewidencję. W świetle art. 8 ustawy jednostka

samorządu do końca 2018 r. będzie mogła korzystać z kas rejestrujących, które były używane dotychczas przez jej jednostki organizacyjne. W praktyce oznacza to możliwość stosowania kas dotychczas ufiskalnionych, a zatem mających w pamięci kas rejestrujących dane jednostki organizacyjnej wraz z NIP tejże jednostki. Na marginesie warto zasygnalizować, że taka sytuacja może spowodować różnicę w danych figurujących na paragonach i danych w treści faktur wystawionych na żądanie osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej bądź rolnikom ryczałtowym po uprzednim zaewidencjonowaniu transakcji z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Innymi słowy, na paragonach uwidacznianych będą dane jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, a nie dane JST. Dane samorządu będą widniały zaś na fakturach dokumentujących sprzedaż zaewidencjonowaną za pomocą takich paragonów, wystawionych na żądanie konsumenta. Ewentualnie dopuszcza się możliwość rozszerzenia tych faktur o dane jednostki lub zakładu budżetowego, aby ułatwić ich identyfikację.

Natomiast w zakresie czynności dokonywanych przez jednostki organizacyjne, które przed centralizacją korzystały ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego, również jednostka samorządu będzie mogła korzystać ze zwolnienia z tego obowiązku do końca 2016 r.

Ustawodawca nie uregulował jednak wszystkich zagadnień związanych z kasami fiskalnymi w związku z centralizacją, która spowoduje, że podatnikiem będzie wyłącznie jednostka samorządu, a nie jej jednostki organizacyjne. W początkowym okresie pojawić się może wiele problemów natury praktycznej, z którymi jednostka samorządu będzie musiała się zmierzyć. Otwarta pozostaje np. kwestia możliwości skorzystania przez jednostkę samorządu z ulgi na zakup kasy, w przypadku gdy nowe kasy zostaną zakupione dopiero w 2018 r. (tj. po okresie zwolnienia).

Warto jednak zauważyć, że w pozostałym zakresie do centralizującej się jednostki samorządu znajdują zastosowanie zasady ogólne dotyczące obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jak również możliwość zastosowania zwolnień z obowiązku ewidencjonowania określonych w aktach wykonawczych do u.p.t.u.

2.5. Korekty VAT za okresy rozliczeniowe sprzed centralizacji

Trzeci rozdział ustawy centralizacyjnej, jak głosi jego tytuł, poświęcony został zasadom dokonywania przez JST korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Należy jednak podkreślić, że zgodnie z art. 11 ust. 1 *ab initio* ustawy centralizacyjnej szczególny tryb i warunki dokonywania korekt przez JST odnoszą się do czynności podejmowanych „od dnia podjęcia wspólnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.”⁵¹ Nie wyklucza to oczywiście możliwości złożenia przez JST korekt na zasadach ogólnych, z powołaniem się wprost na wyrok TSUE, jeszcze przed podjęciem łącznego rozliczenia. Taka teza wynika z wykładni językowej powołanego przepisu i nie powinna budzić wątpliwości. Oznacza to, że w przypadku złożenia przez JST korekt deklaracji niespełniających warunków z art. 11 ustawy centralizacyjnej z punktu widzenia możliwości przypisania takiej JST konsekwencji przewidzianych w art. 12 powołanej ustawy (prawna nieskuteczność korekt) cezurą nie będzie data wejścia w życie ustawy centralizacyjnej, lecz dzień podjęcia przez JST wspólnego rozliczenia podatku ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.

Wprowadzenie szczegółowych zasad dotyczących korekt jest uzasadnione jednym z podstawowych skutków wyroku TSUE, jakim jest otwarcie (potwierdzenie) w niektórych sytuacjach możliwości obniżenia przez jednostkę samorządu podatku należnego o podatek naliczony. Często spotykany w praktyce model realizacji inwestycji samorządowych zakładał realizację inwestycji przez jednostkę samorządu, która we własnym imieniu dokonywała wydatków (finansowanych niekiedy w znacznym zakresie ze środków unijnych) generujących podatek naliczony. Po zakończeniu budowy inwestycja była przekazywana jednostce organizacyjnej w trwały zarząd bądź w drodze innej czynności nieobjętej opodatkowaniem VAT. Jednostka organizacyjna wykorzystywała inwestycję do własnej sprzedaży opodatkowanej VAT. Formalnie rzecz biorąc, następowało w takiej sytuacji przerwanie więzi między

⁵¹ Fraza ta nie zawiera materialnego warunku skuteczności korekt i nie warunkuje prawa do odliczenia podatku naliczonego po stronie JST, ale stanowi element hipotezy normy prawnej. Innymi słowy przytoczone wyrażenie nie wyznacza повинного zachowania adresata normy, lecz okoliczności, w których jest on obowiązany zachować się zgodnie z dyspozycją normy.

wydatkami, z którymi związany był podatek naliczony, a sprzedażą opodatkowaną. Jednostka samorządu jako odbiorca faktur dokumentujących ponoszone wydatki nie wykorzystywała inwestycji do własnej sprzedaży opodatkowanej. Z kolei jednostka organizacyjna jako odrębny podatnik wykorzystywała inwestycję do sprzedaży opodatkowanej VAT, nie dysponując jednak fakturami, z których wynikałby podatek naliczony dotyczący inwestycji. Organy podatkowe z zasady kwestionowały w takim wypadku prawo jednostki samorządu do odliczenia podatku naliczonego. Skonsolidowane rozliczenie VAT jednostek samorządu z jednostkami organizacyjnymi skutkuje w opisanym modelu realizacji inwestycji przywróceniem (istnieniem) więzi między wydatkiem rodzącym podatek naliczony a sprzedażą opodatkowaną VAT, umożliwiając odliczenie. Stąd podnoszono w literaturze, iż po wyroku TSUE służby finansowe gmin powinny przeanalizować, czy wsteczna centralizacja rozliczeń nie przyniosłaby im korzyści w kontekście możliwości dokonania korekt podatku. Takie postępowanie wynika z obowiązku przestrzegania zasady gospodarności w JST⁵².

Niezależnie od powyższego mogą zaistnieć także inne powody uzasadniające korektę deklaracji składanych uprzednio (przed centralizacją rozliczeń) tak przez JST, jak i przez ich jednostki organizacyjne. Mogą one wynikać nie tylko z błędów i omyłek rachunkowych, ale także z chęci ujęcia w rozliczeniu podatku naliczonego nieprawidłowo uznanego za niepodlegający odliczeniu (bez związku z wyrokiem TSUE).

Od momentu podjęcia przez JST łącznego rozliczenia z jednostkami organizacyjnymi dokonanie korekt leżeć będzie w gestii jednostki samorządu. Wynika to z przyjętej zasady następstwa podatkowego w zakresie VAT jednostki samorządu po jednostkach organizacyjnych oraz treści bezpośrednio regulującego tę kwestię art. 11 ustawy centralizacyjnej. Wymagania formalne oraz sposób dokonania korekty zależą od tego, jakie rozliczenia podlegają korekcie i czy korekta ma związek z wyrokiem TSUE.

Warunki formalne są niezwykle istotne, ponieważ w przypadku niedopełnienia choćby jednego z kryteriów złożona korekta nie wywołuje żadnych skutków prawnych (art. 12 ustawy centralizacyjnej). W takim wypadku naczelnik urzędu skarbowego zawiadamia pisemnie JST składającą korekty deklaracji podatkowych o ich bezskuteczności.

⁵² J. Zubrzycki, dz. cyt., s. 1098.

2.5.1. Korekty niezwiązane z wyrokiem TSUE w sprawie C-276/14

Zauważyć należy, że ustawa centralizacyjna nie określa w żaden sposób co należy rozumieć przez korekty deklaracji podatkowych „związane z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości”, jak i co należy rozumieć przez korekty deklaracji podatkowych, które „nie są związane z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości”. W braku definicji legalnej powyższych terminów należy ustalić ich znaczenie w drodze wykładni, uwzględniając założenia ustawy, w szczególności wyżej opisaną sukcesję JST, a także założenie o racjonalnym ustawodawcy. Nie budzącym wątpliwości założeniem ustawy centralizacyjnej jest konsolidacja rozliczeń JST i jednostek organizacyjnych „w przód” z jednoczesnym przyznaniem im uprawnienia do konsolidacji wstecznej. Jednocześnie założenie o racjonalnym ustawodawcy wyklucza taką wykładnię przepisów ustawy centralizacyjnej w świetle której wszystkie korekty deklaracji podatkowej związane będą z wyrokiem TSUE – przy takiej wykładni bowiem art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy byłby pusty (zakaz wykładni *per non est*). W świetle powyższego wykluczona jest szeroka wykładnia „związku” korekt deklaracji z wyrokiem TSUE. Dlatego też sam fakt, że deklaracja pierwotnie została złożona przez jednostkę organizacyjną, która w świetle wyroku TSUE nie była podatnikiem VAT, a obecnie korekty deklaracji dokonywać będzie JST jako *sui generis* następca podatkowy tej jednostki organizacyjnej nie może być poczytywany jako tworzący związek takiej korekty z wyrokiem TSUE w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 2 ustawy centralizacyjnej.

Korekty niezwiązane z wyrokiem TSUE dotyczące okresów rozliczeniowych przypadających przed centralizacją JST składa w układzie niescentralizowanym, tj. przyjmując fikcję prawną odrębnego statusu jednostek organizacyjnych na gruncie VAT. W ten sposób jednostka samorządu jest uprawniona do skorygowania zarówno własnej deklaracji podatkowej, jak i deklaracji składanych przez jednostki organizacyjne za okresy, w których były one zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT. Korektę deklaracji VAT jednostki organizacyjnej ze wskazaniem NIP jednostki organizacyjnej składa zatem jednostka samorządu, działając w ramach sukcesji podatkowej.

Jeśli w deklaracjach złożonych za okresy przypadające przed rozpoczęciem łącznego rozliczenia wystąpią np. błędy rachunkowe, korekta składana jest zasadniczo na zasadach ogólnych i nie wymaga spełnienia szeregu

dotychczasowych wymagań formalnych określonych dla korekt związanych z wyrokiem TSUE⁵³. Z tego powodu konieczne jest zaznaczenie, że korekty nie są składane w konsekwencji wyroku TSUE – poprzez złożenie stosownej informacji (art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy centralizacyjnej). Wskazać przy tym należy, że w przeciwieństwie do korekty związanej z wyrokiem TSUE ustawa centralizacyjna nie wprowadziła wzoru informacji, z którego JST byłaby zobligowana skorzystać. To w zasadzie jedyny dodatkowy warunek, który musi być spełniony. Trzeba jednak pamiętać, że niespełnienie tego warunku skutkować będzie tym, że korekta nie wywoła skutków prawnych. Jest to szczególnie istotne w przypadku korekt zwiększających podatek naliczony lub zmniejszających podatek należny składanych na krótko przed wygaśnięciem uprawnienia do złożenia korekty.

2.5.2. Korekty związane z wyrokiem TSUE w sprawie C-276/14 (tzw. centralizacja wstecz)

Złożenie przez JST korekty będącej pokłosiem wyroku TSUE możliwe jest jedynie w układzie łącznym, uwzględniającym rozliczenie wszystkich jednostek organizacyjnych. Ustawodawca nakłada przy tym na JST szereg dodatkowych obowiązków. Ramy korekty określa przede wszystkim art. 11 ust. 1 pkt 2 ustawy centralizacyjnej.

Po pierwsze, korekty rozliczeń VAT związane z wyrokiem TSUE powinny dotyczyć wszystkich samorządowych jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych utworzonych przez jednostkę samorządu. Oznacza to obowiązek uwzględnienia w skorygowanym rozliczeniu obrotów także tych jednostek organizacyjnych, które dotąd nie funkcjonowały jako czynni podatnicy VAT. Przygotowując korektę deklaracji, jednostka samorządu zobligowana jest dokonać analizy działalności takich jednostek pod kątem czynności istotnych z punktu widzenia opodatkowania VAT.

Po drugie, warunkiem formalnym jest złożenie przez jednostkę samorządu pisemnej informacji wskazującej na związek korekty deklaracji podatkowych

⁵³ Innym przykładem korekt deklaracji podatkowych, które nie są związane z wyrokiem TSUE są korekty składane przez JST w zakresie okresów rozliczeniowych poprzedzających centralizację rozliczeń, których celem jest wykazanie podatku naliczonego, który podlegałby odliczeniu także w sytuacji odrębnego rozliczania się JST z jednostkami organizacyjnymi.

z wyrokiem TSUE oraz wskazującej, czy obejmują one kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, finansowane ze środków przeznaczonych na realizację projektów, w odniesieniu do której JST nie była obowiązana, na podstawie art. 17 do zwrotu środków przeznaczonych na ich realizację. Wzór odnośnej informacji określony został w załączniku nr 2 ustawy.

Po trzecie, konieczne jest złożenie wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych, których rozliczenia VAT są objęte korektami deklaracji podatkowych z podaniem nazwy, miejsca siedziby oraz NIP-u.

Po czwarte, jednostki samorządu zobowiązane są złożyć korekty deklaracji podatkowych za wszystkie okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały odrębnie podatek, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej. Ograniczono tym samym możliwość składania korekt wybiórczych. Jednocześnie przyjęte rozwiązanie jest nieco korzystniejsze dla jednostek samorządu niż pierwotnie zakładane i zarazem niżby to wynikało z prostego zastosowania wyroku TSUE. Nie jest bowiem wymagane objęcie korektą całego nieprzedawnionego okresu. Jeżeli zatem z dokonanej przez jednostkę samorządu analizy wyniknie przykładowo, że ponoszone były znaczące wydatki inwestycyjne we wrześniu, listopadzie i grudniu 2014 r. oraz w marcu 2015 r., od których zgodnie z wyrokiem TSUE jednostce samorządu przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, to w celu skorzystania z tego prawa w 2017 r. będzie ona zobligowana do złożenia wstecznych korekt deklaracji z łącznym rozliczeniem VAT za okresy rozliczeniowe poczynawszy od września 2014 r., z pominięciem okresów wcześniejszych. Warto wskazać, że realizacja omawianego obowiązku może zostać rozłożona w czasie. Ustawa dopuszcza bowiem złożenie korekt jedynie za okresy rozliczeniowe roku podatkowego, w którym przypada okres rozliczeniowy objęty pierwszą korektą, pod warunkiem złożenia deklaracji o terminie złożenia skorygowanego rozliczenia za kolejne okresy.

Wreszcie w art. 11 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy centralizacyjnej ustawodawca podkreślił, że jednostki samorządu powinny uwzględnić w składanych korektach rozliczenia wszystkich jednostek organizacyjnych w odniesieniu do dokonywanych przez nie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem.

W związku z powyższym wskazać należy, że złożenie korekty w części dotyczącej podatku należnego wymagać będzie – w odniesieniu do jednostek

organizacyjnych korzystających dotychczas ze zwolnień podmiotowych (art. 113 u.p.t.u.) – zidentyfikowania i wykazania czynności podlegających opodatkowaniu VAT i przypisania im odpowiedniej stawki VAT bądź ustalenia podstawy do zastosowania zwolnienia przedmiotowego. Ustawa centralizacyjna precyzuje, że w takim wypadku ustalenie podstawy opodatkowania oraz wysokości podatku należnego następuje metodą „w stu”. Istotne jest także, że jednostka samorządu, dokonując korekty, nie będzie automatycznie zobowiązana do wystawiania faktur czy faktur korygujących. Przewidziano bowiem, że powinność taka wystąpi wyłącznie wtedy, gdy wystawienia lub skorygowania faktur zażąda nabywca towarów lub usług. Fakturę wystawia się wówczas nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgłoszono takie żądanie. Obowiązek wystawienia faktur korygujących będzie występował również w pozostałych przypadkach, tj. gdy jednostki organizacyjne nie korzystały ze zwolnień lub gdy korzystały ze zwolnień przedmiotowych (por. art. 15 ustawy centralizacyjnej).

Ustawa nie określa obowiązku wyłączenia przy centralizacji „wstecz” rozliczeń wewnętrznych między jednostkami samorządu a ich jednostkami organizacyjnymi. W łącznej deklaracji VAT takie rozliczenia byłyby jednak czynnościami „z samym sobą”, powinny zostać zatem wyeliminowane (nie podlegają opodatkowaniu VAT). Należy pamiętać, że takie działanie może także wpłynąć na ujęty w pierwotnym rozliczeniu podatek naliczony.

2.5.3. Korekty związane z wyrokiem TSUE a zakres prawa do odliczenia

Jednostki samorządu uprawnione są uwzględnić w składanym rozliczeniu podatek naliczony wynikający z wydatków służących czynnościom opodatkowanym. Jest to ich fundamentalne prawo jako podatników VAT. W odniesieniu do omawianego przypadku prawo to znajduje potwierdzenie w art. 16 ust. 1 ustawy centralizacyjnej. Przepis ten odwołuje się do ogólnych zasad obniżania podatku należnego o podatek naliczony zawartych w u.p.t.u. Wydaje się, że jeżeli istniała jakakolwiek potrzeba potwierdzenia uprawnień jednostek samorządu w tej materii, to treść powołanego przepisu tę potrzebę wyczerpała. Ustawodawca na tym jednak nie poprzestał. Dalsze przepisy stanowią bowiem, że jednostka samorządu, dokonując korekt deklaracji

podatkowych, uwzględnia zakres wykorzystywania towarów i usług do celów wykonywanej działalności gospodarczej ustalany zgodnie z:

- a) art. 86 ust. 1 i 7b u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., w odniesieniu do korekt deklaracji podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych upływających do dnia 31 grudnia 2015 r.,
 - b) art. 86 ust. 1, 2a–2h i 7b u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., w odniesieniu do korekt deklaracji podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych następujących od dnia 1 stycznia 2016 r.
- odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej działalności gospodarczej oraz innych czynności niż działalność gospodarcza.

Określa się także, że składając korekty związane z wyrokiem TSUE, jednostki samorządu powinny:

- uwzględniać proporcję wyliczaną zgodnie z art. 90 ust. 3 u.p.t.u. odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej – w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje;
- dokonywać odpowiednio korekty zgodnie z art. 90a–91 u.p.t.u. – w przypadku zaistnienia okoliczności, o których mowa w tych przepisach.

Wydaje się oczywiste, że dokonując korekt deklaracji za okresy rozliczeniowe poprzedzające okres, od którego jednostka samorządu składa rozliczenie skonsolidowane, będzie ona zobowiązana uwzględniać odpowiednie dla korygowanego okresu przepisy prawa materialnego. Z zaproponowaną w ustawie konstrukcją wiąże się jednak dwa istotne problemy. Pierwszy wynika ze szczególnego charakteru omawianych korekt, których funkcją jest połączenie w jednej deklaracji rozliczeń jednostek organizacyjnych traktowanych dotąd na gruncie VAT odrębnie w kontekście stosowania współczynnika sprzedaży. Refleksem przyjmowanej przed wyrokiem TSUE samodzielności jednostek organizacyjnych jest nakaz stosowania współczynnika sprzedaży odrębnie dla każdej z nich. W piśmiennictwie zaprezentowano krytyczną ocenę omawianego rozwiązania. Wskazuje się bowiem, że przepis art. 90 u.p.t.u. odnosi

się do podatnika, którym po wprowadzeniu skonsolidowanego modelu rozliczeń jest JST, nie zaś jej poszczególne jednostki⁵⁴.

Drugi problem wiąże się z określeniem zakresu wykorzystywania towarów i usług do celów wykonywanej działalności gospodarczej w odniesieniu do korekt deklaracji podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych upływających do 31 grudnia 2015 r. Wskazuje się bowiem, że ustalenie owego zakresu następuje zgodnie z art. 86 ust. 1 oraz art. 86 ust. 7b u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. Istotne jest, że artykuł 86 ust. 1 nie jest tu przywoływany jako podstawa przypisania jednostce samorządu prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, lecz jako podstawa do określenia zakresu tego prawa. Zakłada się zatem, że także w odniesieniu do korekt okresów rozliczeniowych przypadających przed 1 stycznia 2016 r. jednostki samorządu powinny – w przypadku wydatków związanych zarówno z działalnością objętą VAT, jak i działalnością niemającą charakteru działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o VAT – stosować „prewspółczynnik”, pozwalający określić, w jakim zakresie podatek naliczony związany jest z działalnością objętą VAT.

Odnosząc się do powyższego, należy zwrócić uwagę, że podstawa prawna do stosowania prewspółczynnika w postaci art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u. wiąże podatników od 1 stycznia 2016 r. Przed tą datą NSA podjął w składzie siedmiu sędziów 24 października 2011 r. uchwałę, I FPS 9/10, z następującą tezą: „W świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, ze zm.) czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy”. W stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r. tezy tej uchwały są w orzecznictwie NSA utrzymywane (zob. Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., I FSK 1464/14; Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2016 r., I FSK 36/15; Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2015 r., I FSK 109/14; Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2015 r., I FSK 376/14).

Wydaje się zatem, że przepis art. 16 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy centralizacyjnej nie może być odczytywany jako nakaz stosowania prewspółczynnika do korekty okresów rozliczeniowych przypadających przed

⁵⁴ J. Fornalik, *Zasady składania korekt deklaracji VAT po centralizacji rozliczeń w JST*, „Gazeta Samorządu i Administracji” 2016, nr 20, s. 30.

1 stycznia 2016 r., jeżeli jednostka samorządu obiektywnie nie jest w stanie przypisać kwot podatku naliczonego do sprzedaży opodatkowanej. Takie stanowisko uwzględni dyrektywę wykładni prokonstytucyjnej (stosowanie przewspółczynnika w omawianym przypadku naruszałoby zakaz retroakcji przepisów prawa oraz zasadę równości, skoro szczególne reguły określania zakresu prawa do odliczenia nie dotyczyłyby podmiotów innych niż jednostki samorządu).

2.5.4. Pozostałe kwestie związane ze składaniem korekt wstecznych

Korekta deklaracji podatkowej złożona przez JST w związku z wyrokiem TSUE zastępuje z dniem jej złożenia wszystkie rozliczenia VAT jednostki samorządu oraz jej jednostek organizacyjnych. Skutek ten nastąpi także wówczas, gdy rozliczenia te były objęte decyzją, w tym decyzją ostateczną. Dokonując korekt, samorządowy podatnik zobowiązany jest uwzględnić ustalenia decyzji ostatecznej z wyjątkiem sytuacji, gdy stały się one bezprzedmiotowe ze względu na treść wyroku TSUE. Takie rozwiązanie, przyjęte w art. 13 ust. 3 ustawy centralizacyjnej, jest korzystne dla JST, pozwala bowiem na wzruszenie decyzji ostatecznej, które w innym wypadku byłoby już niemożliwe. Zauważyć należy, że ord.pod. stanowi, iż wznowienie postępowania podatkowego w sprawie zakończonej decyzją ostateczną jest możliwe, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji, pod warunkiem jednak, że żądanie w tym zakresie zostanie przez stronę złożone w ciągu miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej (por. art. 240 § 1 pkt 11 w zw. z art. 241 § 2 pkt 2).

W odniesieniu do korekt deklaracji podatkowych związanych z wyrokiem TSUE przyjęto także, że jeżeli organ podatkowy zakwestionuje złożone przez podatnika rozliczenie, będzie mógł wydać stosowną decyzję także po upływie terminu przedawnienia (art. 14 ustawy centralizacyjnej). Wydanie decyzji po upływie terminu przedawnienia będzie możliwe także wówczas, gdy podatnik złoży korekty deklaracji podatkowych w związku z wyrokiem TSUE, lecz nie za wszystkie wymagane okresy rozliczeniowe (wbrew zobowiązaniu zawartemu w informacji złożonej wraz z pierwszą korektą). Z punktu widzenia standardów konstytucyjnych wątpliwości może budzić brak wyznaczenia jakichkolwiek granic czasowych dla postępowań podatkowych prowadzonych w omawianych

sprawach⁵⁵. Kontrowersyjne jest, czy zobowiązanie podatkowe określone decyzją będzie mogło zostać wyegzekwowane (kwestia ta może być aktualna szczególnie w przypadku decyzji dotyczących okresów rozliczeniowych, za które jednostka samorządu nie złożyła korekt deklaracji podatkowych zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy). Decyzja podatkowa wydana po upływie terminu przedawnienia może natomiast mieć istotne znaczenie w ewentualnych postępowaniach karnoskarbowych.

2.6. Kwalifikowalność podatku VAT w projektach unijnych

Podstawowe ryzyko, jakie dla JST wynikało z wyroku TSUE, dotyczy potencjalnej zmiany w zakresie kwalifikowalności VAT w związku z realizacją projektów sfinansowanych ze środków unijnych. Ujmując rzecz najogólniej, kwoty VAT ponoszone przez jednostkę samorządu nie mogły być objęte dofinansowaniem, jeżeli była ona uprawniona do obniżenia o te kwoty podatku należnego. Istotne przy tym było samo istnienie po stronie jednostki takiego uprawnienia. Jeżeli zatem beneficjent nie korzystał z przysługującego mu prawa do odliczenia VAT, nie wpływało to na możliwość uzyskania równowartości kwoty podatku w ramach dofinansowania. Regułą w przypadku projektów był także obowiązek zwrotu błędnie zakwalifikowanych kwot podatku wraz z odsetkami (obliczanymi podobnie jak w przypadku odsetek od zaległości podatkowych). Wyrok TSUE w wielu wypadkach mógł rzutować na prawidłowość decyzji jednostek samorządu odnoszących się do kwalifikowalności VAT. Zważywszy na to, że jednostki samorządu działały w tym zakresie w zaufaniu do organów państwa, ustawodawca postanowił uwzględnić tę okoliczność, określając skutki zmiany kwalifikowalności VAT w związku z wyrokiem TSUE (rozdział 3 ustawy centralizacyjnej).

Zgodnie z definicją ustawową (art. 2 pkt 2 ustawy centralizacyjnej) kwalifikowalność podatku oznacza spełnianie przez wydatek poniesiony przez JST lub jej jednostkę organizacyjną, finansowany ze środków przeznaczonych na realizację projektów, w części dotyczącej podatku, kryteriów określonych w ustawach i aktach wykonawczych wydanych na ich podstawie,

⁵⁵ Zob. podsumowanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w tej kwestii przedstawione w uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13.

rozporządzeniach organów Unii Europejskiej, umowach międzynarodowych, porozumieniach międzyrządowych i umowach o dofinansowanie zawartych przez beneficjentów i instytucje przyznające środki europejskie, stanowiących podstawę do otrzymania środków przeznaczonych na realizację projektów.

W ustawie zawarto także definicję środków przeznaczonych na realizację projektów, przez które rozumie się środki publiczne:

- a) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA),
 - b) otrzymane w formie dotacji
- przeznaczone na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich EFTA.

Płynie z tego istotny wniosek, mianowicie: projekty mogą być finansowane z różnych źródeł zagranicznych. Szczególna regulacja odnosząca się do kwalifikowalności VAT będzie dotyczyć jednak jedynie programów finansowanych przez Unię Europejską lub państwa członkowskie EFTA – poza jej zakresem pozostaną więc środki uzyskiwane w ramach współpracy transgranicznej realizowanej w ramach programów finansowanych z innych źródeł, np. z programów finansowanych przez Bank Światowy⁵⁶. Niemniej jednak warto wskazać, że nawet jeżeli projekty finansowano z funduszy unijnych, wsparcie to nigdy nie wynosiło 100%, a VAT nie zawsze był kosztem kwalifikowalnym⁵⁷.

Celem ustawy centralizacyjnej jest z jednej strony wyeliminowanie niekorzystnych skutków związanych ze zmianą kwalifikowalności, które mogą dotknąć jednostki samorządu, z drugiej – zapobieżenie sytuacji, w której odniosą one z tego tytułu podwójną korzyść (przez brak obowiązku zwrotu VAT sfinansowanego ze środków unijnych i jednocześnie jego odliczenie).

W tym wypadku podstawowe znaczenie dla większości jednostek samorządu będzie miał art. 17 ustawy centralizacyjnej. Dotyczy on bowiem sytuacji, w której jednostka samorządu zakwalifikowała VAT, mimo że zgodnie z wyrokiem TSUE była uprawniona do jego odliczenia. Jeżeli uprawnienia tego jednostka samorządu nie skonsumuje, nie jest zobligowana do zwrotu odpowiedniej części dofinansowania do właściwej instytucji zarządzającej

⁵⁶ M. Leśny, *Kwalifikowalność podatku VAT w projektach unijnych wg nowej specustawy*, „Wspólnota” 2016, nr 18, s. 9.

⁵⁷ J. Fornalik, dz. cyt., s. 29.

projektem. Przywilej ten ustawodawca powiązał z obowiązkiem złożenia informacji o niezłożeniu korekt podatku naliczonego do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w zakresie rozliczania podatku oraz podmiotu, z którym zawarta została umowa o dofinansowanie, w terminie 2 miesięcy, licząc od dnia wejścia w życie ustawy.

Ponadto regulacja ta znajduje zastosowanie wyłącznie do podatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, która jest finansowana ze środków przeznaczonych na realizację projektów poniesionych przez JST bądź ich jednostki organizacyjne zgodnie z już zawartymi na dzień 29 września 2015 r. umowami o dofinansowanie.

Omówione rozwiązanie należy oceniać jak najbardziej pozytywnie, ponieważ brak konieczności zwrotu ww. środków niewątpliwie stanowi formę finansowego wsparcia dla samorządów. Zwolnienie JST z takiego obowiązku nie jest jednak równoznaczne ze zwolnieniem Polski z rozliczenia tych środków z Komisją Europejską. Rozliczenie to bowiem nastąpi, ale bez obciążania beneficjentów jego kosztami, i polegać będzie na wycofaniu z przekazywanych do Komisji deklaracji wydatków poniesionych na niekwalifikowany VAT. W konsekwencji nastąpi obniżenie wartości wydatków kwalifikowanych zadeklarowanych do Komisji. Ciężar poniesiony zostanie więc nie przez samorządy, ale przez państwo.

Z klarowną sytuacją mamy do czynienia, jeżeli na skutek zmiany kwalifikowalności VAT spowodowanej wyrokiem TSUE przed dniem wejścia w życie ustawy (tj. 1 października 2016 r.) JST dokonała zwrotu otrzymanego wsparcia i odliczyła VAT. Takie postępowanie znajduje uzasadnienie w przepisach i postanowieniach umownych dotyczących realizacji projektów. Nie ma zatem podstaw, aby w takiej sytuacji oczekiwać od jednostki samorządu wypełniania jakichkolwiek dodatkowych obowiązków – także ustawa centralizacyjna żadnych dodatkowych obowiązków w takim wypadku nie ustanawia⁵⁸.

Jeżeli natomiast na skutek zmiany kwalifikowalności VAT spowodowanej wyrokiem TSUE przed dniem wejścia w życie ustawy JST odliczyła VAT, również w ramach korekty, ale nie zwróciła środków przeznaczonych jej na realizację projektów, co do których nastąpiła zmiana kwalifikowalności, była ona

⁵⁸ M. Urbaniak, *Środki europejskie a centralizacja rozliczeń VAT jednostek samorządu terytorialnego*, „Gazeta Samorządu i Administracji” 2016, nr 20, s. 31.

zobowiązana do dokonania takiego zwrotu niezwłocznie (a nie – jak pierwotnie zakładano – w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy), i to z odsetkami liczonymi jak dla zaległości podatkowych od dnia odliczenia podatku naliczonego do dnia dokonania zwrotu środków (art. 18 ustawy).

Rozwiązanie to pokazuje wspomniany cel ustawy, jakim jest zapobieżenie odnoszeniu przez jednostki samorządu podwójnych korzyści polegających na zakwalifikowaniu VAT z jednoczesnym jego odliczeniem. Skonsumowanie uprawnienia do odliczenia VAT po wyroku TSUE musiało być połączone ze zwrotem odpowiedniej części dofinansowania. Dokonując w takim wypadku korekty deklaracji podatkowej zwiększającej podatek naliczony, jednostka samorządu musiała liczyć się z obowiązkiem zwrotu części podatku objętej dofinansowaniem.

W związku z tym naliczanie odsetek za zwłokę w omawianym wypadku uznać należy za uzasadnione co do zasady. Krytyce poddać można jedynie moment początkowy, od którego odsetki są naliczane. W dniu obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego kwotą błędnie kwalifikowanego VAT dysponował Skarb Państwa. Wydaje się, że bardziej właściwy byłby moment, w którym podatnik efektywnie z dokonanej korekty skorzystał.

W kontekście problemu kwalifikowalności należy zwrócić uwagę także na art. 10 ustawy centralizacyjnej. Przepis ten stanowi, że w zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności podatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, JST nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o tę kwotę podatku naliczonego, również w ramach korekty, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a u.p.t.u. oraz w trybie art. 91 ust. 7–8 u.p.t.u., jeżeli przed dniem wejścia w życie ustawy nie dokonano zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w części związanej ze zmianą kwalifikowalności podatku.

Wynika z tego, że jeżeli mimo zmiany kwalifikowalności VAT spowodowanej wyrokiem TSUE przed 1 października 2016 r. jednostka samorządu ani nie zwróciła środków przeznaczonych na realizację projektów w części związanej ze zmianą kwalifikowalności w części dotyczącej podatku naliczonego, ani nie skorzystała z prawa do odliczenia podatku, od 1 października uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego, również w formie korekty, już jej

nie przysługuje. Należy jednak podkreślić, że w świetle językowej wykładni art. 10 ustawy centralizacyjnej jednostka samorządu będzie w dalszym ciągu uprawniona do odliczenia w drodze korekty kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, która nie została sfinansowana ze środków przeznaczonych na realizację projektów.

W piśmiennictwie podkreśla się niezgodność powyższego rozwiązania z dyrektywą VAT⁵⁹. W drodze ustawy krajowej podatnicy zostali bowiem arbitralnie pozbawieni prawa do odliczenia. Inni sądzą, że rozwiązanie to, a właściwie ograniczenie, narusza zasadę neutralności VAT i dlatego wbrew treści tego przepisu istnieją podstawy do złożenia korekt, a wynikiły stąd spór ma duże szanse na pozytywne rozstrzygnięcie w sądzie⁶⁰. W praktyce rozwiązanie to bywa określane mianem przykładu retroaktywnego mechanizmu regulacyjnego⁶¹. Wydaje się jednak, że omawiany problem nie ma istotnej doniosłości praktycznej, ponieważ odzyskany ewentualnie podatek (objęty dyspozycją art. 10 ustawy centralizacyjnej) będzie podlegał zwrotowi, skoro – w związku z wyrokiem TSUE – został błędnie uznany za kwalifikowalny koszt projektu.

Do dokonywanych zwrotów i rozliczeń zastosowanie znajdują przepisy prawa lub postanowienia umów, w tym także umów o dofinansowanie, które dotyczą przekazywania lub zwrotu tych środków. Jeżeli zaś mamy do czynienia ze środkami przyznanymi na podstawie przepisów, które utraciły moc przed 1 października 2016 r., wówczas właściwe będą przepisy u.f.p.

Na koniec warto wskazać, iż zgodnie z art. 19 ustawy centralizacyjnej działania lub zaniechania wynikające z realizacji umów o dofinansowanie w zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności podatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, nie stanowią naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Także ten przepis wpisuje się w cel ustawy, jakim jest wyeliminowanie niekorzystnych skutków związanych ze zmianą kwalifikowalności, na których powstanie ani jednostki samorządu, ani osoby odpowiedzialne za ich rozliczenia finansowe nie miały wpływu.

⁵⁹ Tak M. Urbaniak, dz. cyt., s. 31.

⁶⁰ J. Fornalik, dz. cyt., s. 29.

⁶¹ I. Sobczuk [w:] M. Borowski, R. Namysłowski, B. Sajnaj, dz. cyt., s. 28.

2.7. Objęcie centralizacją rozliczeń VAT samorządowych zakładów budżetowych

2.7.1. Uwagi ogólne

O objęciu centralizacją rozliczeń VAT samorządowych zakładów budżetowych przesądziła Uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15. NSA wskazał, że taki zakład na gruncie VAT nie ma odrębnej podmiotowości od JST, która go utworzyła, i stwierdził: „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”.

Sposób postrzegania samorządowego zakładu budżetowego zaprezentowany przez NSA w powyższym orzeczeniu został uwzględniony przez ustawodawcę w toku prac nad ustawą centralizacyjną. W konsekwencji jej treść bezpośrednio reguluje kwestie związane z uczestnictwem samorządowego zakładu budżetowego w skonsolidowanym rozliczeniu VAT JST. Jak bowiem stanowi art. 2 pkt 1 lit a) ustawy centralizacyjnej, przez jednostkę organizacyjną należy rozumieć także utworzony przez JST samorządowy zakład budżetowy. Oznacza to, że w odniesieniu do samorządowych zakładów budżetowych zastosowanie znajdują m.in. regulacje ustawy centralizacyjnej dotyczące:

- a) sukcesji prawnopodatkowej w zakresie VAT, polegającej na wstąpieniu przez JST z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych;
- b) możliwości stosowania dotąd wykorzystywanych kas rejestrujących (nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2018 r.);
- c) korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez jednostkę samorządu terytorialnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.

2.7.2. Regulacje stanowiące o zasadach ustalania i przekazywania samorządowemu zakładowi budżetowemu z budżetu JST środków finansowych wynikających z rozliczenia VAT związanego z tym zakładem

Analizując kwestię zasad ustalania i przekazywania samorządowemu zakładowi budżetowemu z budżetu JST środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług wynikających z rozliczenia VAT związanego z tym zakładem, w pierwszej kolejności odnotować należy, że samorządowy zakład budżetowy wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych, a przekazywane mu dotacje (poza wyraźnie wskazanymi w u.f.p. kategoriami dotacji celowych) nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

Podstawą gospodarki finansowej samorządowego zakładu budżetowego jest roczny plan finansowy, obejmujący przychody, w tym dotacje z budżetu JST, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem JST. Szczegóły w tym zakresie określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁶².

Utrata przez samorządowe zakłady budżetowe statusu podatnika VAT nie wpływa jednocześnie na ich status na gruncie finansów publicznych oraz rachunkowości. Rozliczanie VAT na poziomie JST (w tym związanego z działalnością samorządowego zakładu budżetowego) nie zmienia reguł stosowanych przez samorządowe zakłady budżetowe w zakresie planowania, ewidencji i sprawozdawczości. Objęcie centralizacją rozliczeń VAT samorządowych zakładów budżetowych, które dotąd zazwyczaj samodzielnie rozliczały VAT jako odrębni od tworzących je JST podatnicy VAT czynni, powoduje jednak nie tylko wyprowadzenie poza samorządowy zakład budżetowy formalnych elementów rozliczenia VAT, lecz także faktycznie pozbawia go środków finansowych wynikających z rozliczenia VAT. Wiążąc to z regułą gospodarki finansowej tyczącą się samorządowych zakładów budżetowych, zgodnie z którą wykonują one zadania, pokrywając zasadniczo koszty swojej działalności z przychodów własnych oraz ze wskazanym powyżej ograniczeniem

⁶² Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1542.

w zakresie przekazywania im dotacji, zasadne okazało się wprowadzenie w stosunku do samorządowych zakładów możliwości zastosowania szczególnych mechanizmów związanych z zasilaniem ich w środki finansowe.

Realizując powyższy postulat, ustawą centralizacyjną dodano do u.f.p. art. 15 ust. 4a. W efekcie samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu JST środki finansowe wynikające z rozliczenia VAT, przy czym wysokość tych środków nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem.

Aby skorzystać z opisanej możliwości, konieczne jest – jak nakazuje art. 24 ustawy centralizacyjnej – uprzednie określenie zasad ustalania i przekazywania z budżetu JST tych środków nie później niż przed dniem przekazania tych środków. Z art. 16 ust. 2 pkt 6 u.f.p. wynika, że zasady te ustala się podczas tworzenia samorządowego zakładu budżetowego, podobnie jak m.in. jego nazwę, przedmiot działalności czy też źródła przychodów własnych. Wynika z tego jednoznacznie, że kwestie związane z przekazywaniem samorządowemu zakładowi budżetowemu środków finansowych wynikających z rozliczenia VAT związanego z tym zakładem powinny być uregulowane już na etapie jego tworzenia.

Samorządowe zakłady budżetowe mogą być tworzone odpowiednio przez: rady gmin, rady powiatów oraz sejmiki województwa. Stąd właściwą formą jest uchwała. Przepisy nie wymagają przy tym nadawania samorządowym zakładom budżetowym statutów, choć w praktyce kwestie związane z funkcjonowaniem samorządowych zakładów budżetowych regulowane są właśnie w tej formie.

Regulacje ustawy centralizacyjnej powodują zatem konieczność analizy gospodarki finansowej samorządowego zakładu budżetowego w kontekście objęcia go scentralizowanym modelem rozliczeń VAT, a następnie dokonanie stosownych zmian w uchwale o utworzeniu samorządowego zakładu budżetowego lub w jego statucie. Mając na uwadze art. 24 ustawy centralizacyjnej, wprowadzenie tych zmian będzie niezbędne jedynie w przypadku decyzji o przekazywaniu z budżetu JST środków finansowych wynikających z rozliczenia VAT samorządowego zakładu budżetowego.

Jeśli JST zdecyduje się na przekazywanie samorządowemu zakładowi budżetowemu środków finansowych wynikających z rozliczenia VAT, to określając zasady ich przekazywania, powinna wziąć pod uwagę regulacje u.p.t.u. dotyczące przede wszystkim terminów realizacji poszczególnych

obowiązków oraz uprawnień na gruncie VAT. Z punktu widzenia finansów publicznych istotne jest bowiem, aby kwoty przekazywane samorządowemu zakładowi budżetowemu na tej podstawie były rzeczywistym następstwem rozliczenia VAT związanego z tym zakładem.

3. Wewnętrzna procedura rozliczeń VAT w jednostce samorządu

3.1. Uwagi wstępne

Dla okresów rozliczeniowych po 1 stycznia 2017 r. przepisy z zakresu VAT wymagają bezwzględnie od JST składania jednej (tzw. skonsolidowanej) deklaracji VAT. Deklaracja ta ma uwzględniać podatek należny oraz podatek naliczony związany z działalnością wszystkich jednostek organizacyjnych, a także działalnością bezpośrednio realizowaną przez gminę (powiat, województwo)⁶³.

Założenie przyświecające zdecydowanej większości samorządów jest takie, że obowiązek wykonywania stosownych czynności związanych z rozliczaniem VAT zostanie przypisany do poszczególnych jednostek organizacyjnych w zakresie ich działalności. W ślad za tym to poszczególne jednostki – a konkretnie osoby, do których obowiązków będzie należeć prowadzenie rozliczeń – będą odpowiedzialne za prawidłowe wykonywanie tych czynności. Wyjątek od tej zasady będzie stanowić sytuacja, gdy w ramach samorządu zapewniona zostanie wspólna obsługa dla jednostek organizacyjnych zaliczanych do sektora finansów publicznych⁶⁴. Wówczas to jednostka obsługująca będzie odpowiedzialna za prowadzenie rozliczeń w odniesieniu do jednostek objętych zasadami wspólnej obsługi⁶⁵.

Przepisy u.p.t.u., ustawy centralizacyjnej oraz aktów wykonawczych nie zawierają regulacji dotyczących sposobu czy też procedury sporządzania skonsolidowanej deklaracji VAT w tak złożonych podmiotach, jakimi z pewnością są samorządowe osoby prawne. Należy pamiętać, że w zależności od samorządu możemy mieć do czynienia z funkcjonowaniem od kilku do nawet kilkuset jednostek organizacyjnych. Są to przy tym jednostki o różnym profilu działalności (oświata, pomoc społeczna, sport i rekreacja, drogi publiczne, wodociągi

⁶³ Działalność bezpośrednio realizowana przez gminę, powiat lub województwo jest obsługiwana przez aparat pomocniczy, mianowicie urząd lub starostwo.

⁶⁴ Stosownie do art. 10a u.s.g., art. 6a u.s.p. albo art. 8c u.s.w.

⁶⁵ Co istotne, w takiej sytuacji należy zapewnić, aby jednostka obsługująca otrzymywała od jednostek obsługiwanych wszystkie dane i informacje istotne z punktu widzenia prowadzonej działalności na gruncie VAT. Przyjęcie takiego modelu organizacyjnego oznacza bowiem, że co prawda to jednostka obsługująca będzie odpowiedzialna za poprawne prowadzenie rozliczeń danych jednostek organizacyjnych (obsługiwanych), ale zostanie to osiągnięte wyłącznie wówczas, gdy jednostki obsługiwane będą przekazywać kompletne informacje o działalności istotnej z punktu widzenia VAT.

i kanalizacja), dodatkowo rozproszone pod względem terytorialnym. Powstaje zatem pytanie, jak w takiej sytuacji prowadzić wspólne rozliczenie i przede wszystkim sporządzać skonsolidowaną deklarację.

Nie ulega wątpliwości, że w tym celu zasadne jest wdrożenie procedury wewnętrznej, która będzie określała obowiązki poszczególnych jednostek, terminy ich realizacji, tryb opracowywania skonsolidowanej deklaracji oraz podstawowe zasady prowadzenia rozliczeń (np. zasady wystawiania i numerowania faktur).

Trudno byłoby jednocześnie stwierdzić, że jednostka samorządu ma bezwzględny obowiązek wprowadzenia takiej formalnej procedury. Należy jednak zdać sobie sprawę, że brak takiej procedury – wskazującej w istocie, kto, co i kiedy ma robić – może spowodować znaczne trudności w realizacji obowiązków podatnika, zwłaszcza w sporządzaniu i terminowym składaniu deklaracji VAT. Co więcej, brak takiej procedury znacząco skomplikuje, jeśli nie uniemożliwi, ustalenie osób odpowiedzialnych za poszczególne aspekty rozliczeń. W takiej sytuacji odpowiedzialność najprawdopodobniej spadłaby na osoby stojące na czele jednostki samorządu.

3.2. Główne założenia procedury wewnętrznej

Ponieważ procedura prowadzenia rozliczeń VAT ma mieć charakter aktu wewnętrznego, powinna przybrać postać zarządzenia wójta, burmistrza lub prezydenta. W przypadku powiatów oraz województw, choć może to być niekiedy sporne, ale najlepszą formą jest uchwała zarządu. Fundamentem konstrukcji procedury są przepisy u.f.p. oraz Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (u.r.).

Zgodnie z art. 53 ust. 1 u.f.p. to kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej. Jednocześnie, stosownie do art. 53 ust. 2 u.f.p., kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki⁶⁶. Powyższe należy uzupełnić o regulację art. 53 ust. 5 u.f.p., który stanowi, że w przypadku zapewnienia wspólnej obsługi dla jednostek

⁶⁶ W przypadku takiego powierzenia należy pamiętać, że przyjęcie obowiązków powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym danej jednostki.

organizacyjnych odpowiedzialność za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostek obsługiwanych przechodzi na kierownika jednostki obsługującej.

Natomiast według art. 4 ust. 5 u.r. kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za prawidłowe wykonywanie przez jednostkę obowiązków dotyczących rachunkowości. Obejmuje to także odpowiedzialność z tytułu nadzoru w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie⁶⁷. Również w tej sytuacji kierownik jednostki będzie zwolniony z odpowiedzialności, jeśli obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną przekazane jednostce zapewniającej wspólną obsługę (centrum usług wspólnych). Wówczas odpowiedzialność będzie ponosił kierownik jednostki obsługującej.

Na bazie powyższych regulacji w procedurze wewnętrznej przyjmuje się, że kierownicy powołanych przez jednostkę samorządu jednostek organizacyjnych są odpowiedzialni w szczególności za zapewnienie:

- a) prowadzenia rozliczeń w zakresie VAT przez poszczególne jednostki (w zakresie ich działalności) zgodnie z przepisami z zakresu VAT;
- b) prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u. (ewidencja sprzedaży oraz zakupów VAT – tzw. rejestry VAT);
- c) prawidłowego dokumentowania czynności sprzedażowych⁶⁸ w drodze wystawiania faktur lub ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej;
- d) opracowywania informacji o zrealizowanej przez jednostkę organizacyjną działalności opodatkowanej (dane dotyczące sprzedaży jednostki organizacyjnej i podatku należnego), a także informacji o wydatkach jednostki podlegających odliczeniu (dane dotyczące podatku naliczonego podlegającego odliczeniu) – w praktyce dla tych informacji przyjęło się określenie „deklaracje częściowe”;
- e) przekazywania we właściwym terminie do urzędu (starostwa) danych i informacji związanych z rozliczeniami VAT jednostki, w tym szczególnie deklaracji częściowych.

⁶⁷ W tym przypadku przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę również powinno być stwierdzone w formie pisemnej. Dodatkowo konieczna jest zgoda osoby, której powierzane są obowiązki.

⁶⁸ A więc świadczonych przez jednostki odpłatnych usług i realizowanych dostaw towarów.

Aby uniknąć ewentualnych niejasności, ujęcie powyższych zasad w procedurze wewnętrznej wymaga wskazania (wymienienia) wszystkich jednostek organizacyjnych, do których przedmiotowa procedura jest skierowana (a w konsekwencji ww. obowiązki).

3.3. Deklaracje częściowe

Jednym z najistotniejszych elementów procedury wewnętrznej jest wprowadzenie obowiązku sporządzania i składania przez jednostki organizacyjne deklaracji częściowych. To na nich będzie się bowiem opierać system sporządzania ostatecznej (skonsolidowanej) deklaracji VAT. W tym sensie deklaracja ostateczna podatnika będzie stanowić sumę wartości wynikających ze wszystkich deklaracji częściowych oraz wartości podatku należnego i naliczonego związanego z bezpośrednią działalnością gminy, powiatu lub województwa⁶⁹.

Czynności podatnika obejmujące sporządzenie ostatecznej deklaracji VAT, a także zapłatę podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego będą leżały po stronie urzędu lub starostwa. Wobec tego to do tych jednostek budżetowych powinny być przekazywane deklaracje częściowe. Konieczne jest zatem określenie nie tylko terminu przekazywania tych deklaracji, lecz także formy, w jakiej ma to następować.

Jeśli chodzi o termin składania deklaracji częściowych, najczęściej obierany jest termin w przedziale od 10. do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który dokument ten jest sporządzany. Jednocześnie trzeba wprowadzić regułę dotyczącą sytuacji, gdy ów termin przypadnie na dzień wolny od pracy. Przyjmuje się wówczas najczęściej, że obowiązek przekazania deklaracji częściowej należy wykonać w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wolny. Oczywiście alternatywą jest pierwszy dzień roboczy następujący po terminie określonym w procedurze⁷⁰.

⁶⁹ Obsługiwaną, jak już zostało stwierdzone, przez urząd lub starostwo.

⁷⁰ Należy jednak zauważyć, że w przypadku gdy 15. dzień miesiąca wypadnie w piątek (będący świętem i zarazem dniem wolnym od pracy), a kolejnymi dniami są sobota i niedziela (również dni wolne od pracy), wówczas deklaracja częściowa zostanie złożona dopiero 18. dnia miesiąca. Uwzględniając możliwość jej złożenia do końca tego dnia, faktyczna analiza deklaracji częściowej przez urząd (starostwo) i rozpoczęcie prac nad deklaracją ostateczną nastąpią dopiero 19. dnia miesiąca. Trzeba zatem rozważyć, czy nie spowoduje to trudności natury organizacyjnej.

Dostępne są dwie formy przekazywania deklaracji częściowych: tradycyjna forma papierowa oraz elektroniczna (np. przekazanie deklaracji za pośrednictwem poczty elektronicznej w formie skanu dokumentu lub zwykłego pliku edytowalnego). Nic nie stoi na przeszkodzie, aby jednostka samorządu przyjęła dwa sposoby przekazywania deklaracji. Takie rozwiązanie z pewnością usprawni obieg informacji. Ważne jest przy tym, aby decydując się na opcję przekazywania deklaracji drogą elektroniczną, wskazać adres poczty (e-mail), na który jednostki organizacyjne będą miały dokonywać wysyłki.

Deklaracja częściowa powinna mieć postać z góry określonego wzoru⁷¹. Niezasadne wydaje się jednak stosowanie wprost wzoru deklaracji VAT przewidzianego właściwym rozporządzeniem Ministra Finansów. Taki wzór zawiera bowiem nieprzystające do procedury wewnętrznej komentarze i rubryki. Można wskazać przykładowo, że:

- a) deklaracja VAT-7 jako podstawę prawną obowiązku składania podaje art. 99 ust. 1 u.p.t.u. – w przypadku deklaracji częściowej taką podstawę stanowić będzie tymczasem zarządzenie lub uchwała organu wykonawczego jednostki samorządu;
- b) deklaracja VAT-7 jako składającego wskazuje podatnika, o którym mowa w art. 15 u.p.t.u. – w przypadku deklaracji częściowej składającym będzie natomiast samorządowa jednostka organizacyjna niebędąca podatnikiem;
- c) jako miejsce składania deklaracji VAT-7 określa się urząd skarbowy – deklaracja częściowa będzie składana do urzędu (starostwa);
- d) deklaracja VAT-7 – co szczególnie istotne – w rubrykach dotyczących rozliczenia podatku należnego oraz naliczonego wskazuje na konieczność ujmowania stosownych kwot w złotych – tymczasem w deklaracji wewnętrznej wartości powinny być ujmowane co do grosza (zaokrąglenie nastąpi dopiero po zsumowaniu wartości wszystkich deklaracji częściowych oraz kwot wynikających z bezpośredniej działalności samorządu);
- e) deklaracja VAT-7 zawiera rubryki dotyczące rozporządzenia nadwyżką podatku naliczonego nad należnym (w tym zakresie istnieje możliwość określenia wartości do zwrotu i jego terminu lub kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy) –

⁷¹ A więc jednakowego dla wszystkich jednostek organizacyjnych.

tymczasem jednostki organizacyjne nie mogą mieć kompetencji do rozporządzenia wspomnianą nadwyżką⁷².

Każda jednostka samorządu powinna zatem opracować własny wzór deklaracji częściowej (może on być oczywiście zbliżony do deklaracji VAT-7). Z formalnego punktu widzenia wzór ten powinien stanowić załącznik do wewnętrznej procedury.

Jedną z istotniejszych kwestii jest również decyzja władz samorządu dotycząca obowiązku składania tzw. deklaracji zerowych. Chodzi mianowicie o sytuację, gdy jednostka budżetowa nie prowadzi w ogóle działalności podlegającej opodatkowaniu VAT i w konsekwencji nie generuje żadnego podatku należnego, a tym samym naliczonego (dotyczy to najczęściej jednostek pomocy społecznej oraz centrów usług wspólnych funkcjonujących w formie jednostek budżetowych). W tych przypadkach należy się skłaniać do wprowadzenia obowiązku sporządzania i przekazywania także deklaracji zerowych. Jednostka macierzysta musi mieć bowiem formalną pewność co do deklarowanych przez jednostki podległe wartości (również tych zerowych). Jednostka samorządu powinna wreszcie rozważyć, czy obowiązek sporządzania deklaracji częściowych zostanie nałożony także na urząd (starostwo). Taka deklaracja obejmowałaby wartości związane z bezpośrednią działalnością jednostki samorządu i w istocie odzwierciedlała wartości, które dotychczas – a więc przed centralizacją – deklarowała gmina, powiat lub województwo jako samodzielny podatnik VAT⁷³. Decydując się na takie rozwiązanie, należy jednak pamiętać, aby obowiązki urzędu (starostwa) w ramach procedury wewnętrznej określić w sposób uwzględniający szczególną pozycję tej jednostki budżetowej wobec pozostałych jednostek organizacyjnych danego samorządu.

3.4. Korekta pierwotnego rozliczenia

W ślad za przepisami powszechnie obowiązującymi (przede wszystkim u.p.t.u. oraz ord.pod.) procedura wewnętrzna powinna zawierać możliwość i obowiązek dokonywania przez jednostki organizacyjne korekt pierwotnego rozliczenia.

⁷² Okoliczność, że w danej jednostce budżetowej lub zakładzie budżetowym wystąpi kwota do zwrotu, nie będzie automatycznie oznaczać, że u podatnika (a więc np. gminy) po zsumowaniu wszystkich wartości częściowych taka kwota do zwrotu ostatecznie wystąpi.

⁷³ Rozliczający się bez uwzględniania działalności jednostek organizacyjnych.

Możliwość korekty winna obejmować przypadki nierozliczenia podatku naliczonego, natomiast obowiązek korekty – dotyczyć nieprawidłowości po stronie podatku należnego (przede wszystkim zaniżenia tego podatku).

Czynności naprawcze powinny objąć sporządzenie korekty deklaracji częściowej oraz rejestrów VAT, a także pisemne wyjaśnienie przyczyn dokonania zmiany pierwotnego rozliczenia.

Jednocześnie należy zauważyć, że z uwagi na specyfikę rozliczania VAT na podstawie deklaracji częściowych może zaistnieć potrzeba:

- a) korekty pierwotnego rozliczenia częściowego, co do którego deklaracja skonsolidowana została już złożona, albo
- b) korekty pierwotnego rozliczenia częściowego, co do którego ustawowy termin złożenia deklaracji skonsolidowanej jeszcze nie upłynął.

W drugim z wymienionych przypadków procedura powinna zakładać obowiązek dokonania wszelkich czynności niezwłocznie i w sposób umożliwiający sporządzenie przez samorząd prawidłowej deklaracji we właściwym terminie (składanej do właściwego urzędu skarbowego).

3.5. Osoby odpowiedzialne za rozliczenia VAT

Celem ustanowienia wewnętrznych zasad prowadzenia rozliczeń jest m.in. określenie osób, które będą się zajmowały tymi rozliczeniami. Jak już wcześniej wskazano, w poszczególnych jednostkach organizacyjnych odpowiedzialni za to będą w pierwszej kolejności kierownicy tych jednostek. Oczywiście jest jednak, że to nie kierownicy będą wykonywać czynności związane z codziennym rozliczaniem VAT oraz czynności, których obowiązek wykonywania będzie wynikać z wewnętrznej procedury.

Zakłada się, że kierownicy przekażą (powierzą) obowiązki prowadzenia rozliczeń VAT pracownikom jednostek organizacyjnych (najczęściej głównym księgowym), w związku z czym zasadne jest wprowadzenie rozwiązań, dzięki którym osoby stojące na czele jednostki samorządu będą miały obraz osób odpowiedzialnych za prowadzenie rozliczeń VAT. W tym celu można zobowiązać kierowników jednostek organizacyjnych do pisemnego poinformowania (w określonym w procedurze terminie) o osobie, której powierzono obowiązki prowadzenia rozliczeń danej jednostki w VAT (osoba odpowiedzialna za prowadzenie rozliczeń VAT w danej jednostce organizacyjnej). Procedura

powinna również przewidywać obowiązek aktualizacji informacji w przypadku każdej zmiany osoby odpowiedzialnej za rozliczenia.

Odrębną kwestią jest ustanowienie osób odpowiedzialnych za poszczególne aspekty rozliczeń w urzędzie (starostwie), w tym za prowadzenie bieżących rozliczeń VAT oraz sporządzanie skonsolidowanej deklaracji VAT.

3.6. Pozostałe aspekty procedury wewnętrznej

Wśród pozostałych aspektów prawnych wartych ujęcia w procedurze wewnętrznej należy zwrócić uwagę na:

3.6.1. Zasady fakturowania

W tym zakresie zasadne jest jednoznaczne przesądzenie, w jaki sposób określana (opisywana) będzie jednostka samorządu na fakturach:

- jako nabywca – na fakturach dokumentujących zakup towarów i usług,
- jako sprzedawca – na fakturach dokumentujących sprzedaż towarów lub usług.

Należy pamiętać, że od momentu centralizacji w obrocie funkcjonować będą wyłącznie gmina, powiat lub województwo. W związku z tym to nazwa danej jednostki samorządu oraz jej NIP powinny stanowić obowiązkowe elementy opisu nabywcy lub sprzedawcy na wszystkich fakturach (a więc również tych, które będą związane z działalnością poszczególnych jednostek organizacyjnych).

W przypadku wystawianych faktur sprzedażowych należy pamiętać o konieczności wdrożenia właściwych zasad numerowania. Chodzi o przyjęcie takiego systemu, który wykluczy możliwość zastosowania przez kilka jednostek tych samych numerów faktur i pozwoli jednoznacznie przypisać fakturę do jednostki organizacyjnej, która daną fakturę wystawiła. Efekt ten można

uzyskać, nadając wszystkim jednostkom organizacyjnym stosowne symbole⁷⁴, które następnie będą uwzględniane w numeracji faktur⁷⁵.

3.6.2. Transakcje, dla których podatnikiem jest nabywca (odwrotne obciążenie)

Wewnętrzna procedura rozliczeń VAT w samorządzie powinna uwzględniać nie tak rzadką możliwość dokonania przez jednostkę organizacyjną sprzedaży kwalifikowanej do procedury odwrotnego obciążenia. W ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia zobowiązany do rozliczenia podatku należnego od dokonanej czynności (dostawy towarów lub świadczenia usług) jest nabywca (w zastępstwie sprzedawcy)⁷⁶. Zastosowanie tego mechanizmu dotyczy przede wszystkim towarów wymienionych w załączniku nr 11 do u.p.t.u. (tzw. towary wrażliwe), dodatkowo pod warunkiem, że:

- podatnik – dostawca nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego z VAT⁷⁷ (należy podkreślić, że centralizacja wyklucza możliwość korzystania przez jednostki organizacyjne ze zwolnienia podmiotowego; jednostki organizacyjne stają się od momentu konsolidacji podatnikami VAT czynnymi w ramach samorządów, które je utworzyły);
- podatnik – nabywca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym;
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 u.p.t.u.⁷⁸

Co szczególnie istotne, przepisy u.p.t.u. przewidują obowiązek składania specjalnej informacji przez podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych. Podatnik (sprzedawca towaru wrażliwego) jest obowiązany przekazać do urzędu skarbowego dane obejmujące nazwę i NIP nabywców, a także łączną wartość transakcji sprzedaży towarów oraz usług dla poszczególnych nabywców (w danym okresie rozliczeniowym).

⁷⁴ Chociażby w postaci skrótów, np. Dom Pomocy Społecznej – DPS, Zarząd Dróg Powiatowych – ZDP, Szkoła Podstawowa nr 1 – SP1, Ośrodek Pomocy Społecznej – OPS.

⁷⁵ Np. FV/DPS/2017/1 albo FV/2017/1/ZDP.

⁷⁶ Obowiązek rozliczenia podatku należnego ciąży zatem na podmiocie, na którego rzecz dokonywana jest dostawa towarów (świadczona usługa), a nie – jak to zazwyczaj bywa – na dokonującym dostawy towarów (świadczącym usługę).

⁷⁷ Na podstawie art. 113 u.p.t.u.

⁷⁸ Zwolnienia dla towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT oraz dla dostaw złota inwestycyjnego.

Oznacza to, że w przypadku sprzedaży przez jednostkę organizacyjną towaru objętego procedurą odwrotnego obciążenia podatnik VAT (a więc jednostka samorządu) zobowiązany jest złożyć informację o tym do urzędu skarbowego. Tym samym procedura rozliczeń powinna uwzględniać możliwość wystąpienia takich sytuacji i nakładać stosowny obowiązek informacyjny na jednostkę organizacyjną dokonującą takich czynności. Tylko wówczas możliwa będzie prawidłowa realizacja nałożonych na podatnika obowiązków związanych z procedurą odwrotnego obciążenia.

3.6.3. Rozliczenia wewnętrzne w ramach jednostki samorządu

Rozliczenia wewnętrzne w ramach tej samej jednostki samorządu stanowiły w przeszłości przedmiot licznych sporów podatników z organami podatkowymi. Organy te w wydawanych interpretacjach podatkowych twierdziły, że tego rodzaju rozliczenia stanowią czynności podlegające opodatkowaniu VAT⁷⁹. Konsekwencją takiego stanowiska była konieczność dokumentowania tych czynności zgodnie z przepisami z zakresu VAT (a więc w drodze wystawianych faktur) oraz uwzględniania wartości tych czynności w rejestrze sprzedaży. Odmienny pogląd wyrażały sądy administracyjne – w ich opinii omawiane rozliczenia powinny być traktowane jako niepodlegające VAT.

Jako że od momentu centralizacji nie mamy już do czynienia z wieloma podatnikami VAT w ramach jednej jednostki samorządu, tylko jednym niepodzielnym podatnikiem, wszelkie rozliczenia wewnętrzne powinny być traktowane jako czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT. Dokumentowanie tych czynności nie powinno zatem następować w drodze wystawiania faktur, a co najwyżej poprzez dowody księgowe wewnętrzne (np. noty księgowe). Wartości tych rozliczeń nie powinny być również ujmowane w ewidencji VAT.

Uwzględniając wagę omawianej kwestii dla prawidłowości rozliczeń samorządu w VAT i jednocześnie pamiętając, ile trudności sprawiała w przeszłości niejednorodność poglądów w tym zakresie, zasadne jest jednoznaczne uregulowanie również tej kwestii w procedurze wewnętrznej.

⁷⁹ O ile wykonującym daną czynność był podatnik VAT czynny (a więc jednostka organizacyjna o statusie podatnika VAT czynnego).

4. Centralizacja rozliczeń VAT w JST a samorządowe centra usług wspólnych

4.1. Uwagi ogólne

Wdrażając (realizując) w JST scentralizowany model rozliczeń VAT, warto rozważyć włączenie go do struktur tzw. samorządowego centrum usług wspólnych. Objęcie zakresem wspólnej obsługi rozliczeń VAT daje bowiem w wielu przypadkach szansę usprawnienia oraz zoptymalizowania procesów związanych z tymi rozliczeniami. Korzyści te będą wynikać m.in. z możliwości specjalizacji, jaką dają samorządowe centra usług wspólnych. Specjalizacja w zakresie rozliczeń VAT może odnosić się do poszczególnych pracowników samorządowych centrów usług wspólnych lub do nich samych. Z uwagi na to, że ustawodawca pozwala na powołanie w JST więcej niż jednego samorządowego centrum usług wspólnych⁸⁰, potencjalnie dopuszczalne jest:

- 1) utworzenie „wyspecjalizowanego” samorządowego centrum usług wspólnych, którego jedynym przedmiotem działalności byłyby realizacja wspólnej obsługi w zakresie VAT;
- 2) objęcie rozliczeń VAT zakresem działania samorządowego centrum usług wspólnych o szerszym zakresie wspólnej obsługi przy jednoczesnej specjalizacji poszczególnych pracowników w zakresie tych rozliczeń;
- 3) włączenie wspólnej obsługi dotyczącej VAT do zakresu działania kilku samorządowych centrów usług wspólnych, utworzonych odrębnie dla potrzeb kilku kategorii podmiotów, np. w oparciu o kryterium przedmiotu działalności jednostek obsługiwanych.

Z praktycznego punktu widzenia najbardziej racjonalny wydaje się drugi z wyżej zaprezentowanych modeli, jednak przy założeniu, że samorządowe centrum usług wspólnych zajmujące się obsługą rozliczeń VAT jednocześnie zapewniałoby wspólną obsługę w zakresie rachunkowości oraz

⁸⁰ Jak wyjaśniono w odpowiedzi z dnia 23 maja 2016 r. na Interpelację nr 2681 w sprawie realizacji zapisów ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, „gmina może powołać więcej niż jedną jednostkę obsługującą jednostki organizacyjne, co może być np. związane z faktem, że wykonują one różne zadania”.

sprawozdawczości. Kształtując strukturę samorządowych centrów usług wspólnych, należy bowiem pamiętać o ścisłym powiązaniu rozliczeń podatkowych z rachunkowością.

4.2. Jednostki obsługiwane oraz jednostki obsługujące

Zgodnie z art. 10a u.s.g. gmina może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną:

- 1) jednostkom organizacyjnym gminy zaliczanym do sektora finansów publicznych;
- 2) gminnym instytucjom kultury;
- 3) innym zaliczanym do sektora finansów publicznych gminnym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Powyższa regulacja u.s.g. oraz analogiczne regulacje u.s.p. i Ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (u.s.w.) określają jednostki obsługiwane. Analizując powyższe zestawienie (także na gruncie u.s.p. oraz u.s.w.) w kontekście centralizacji rozliczeń VAT w JST, można zauważyć, że obejmuje ono także jednostki, których rozliczenia w zakresie VAT pozostaną poza scentralizowanym modelem rozliczeń VAT w JST. Należą do nich gminne, powiatowe oraz wojewódzkie instytucje kultury⁸¹. Obejmując zakresem działania samorządowych centrów usług wspólnych rozliczenia VAT samorządowych instytucji kultury, trzeba więc pamiętać, że nie będą one współtworzyć skonsolidowanej deklaracji VAT JST.

Wspólną obsługę mogą z kolei prowadzić urząd gminy, inna jednostka organizacyjna gminy, jednostka organizacyjna związku międzygminnego albo jednostka organizacyjna związku powiatowo-gminnego. W tym miejscu należy przywołać dodatkowo art. 11 u.r., z którego wyraźnie wynika, że w przypadku jednostek sektora finansów publicznych prowadzenie ksiąg rachunkowych można powierzyć jedynie innej jednostce sektora finansów publicznych, na zasadach określonych w przepisach odrębnych. Oznacza to, że sprzeczne z przepisami prawa są sytuacje, w których zadania z zakresu rachunkowości

⁸¹ Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 sierpnia 2016 r., ILPP1/4512-1-321/16-2/UG.

zlecane są przez JST zewnętrznym biurom rachunkowym (prowadzonym przez przedsiębiorców).

4.3. Tworzenie samorządowych centrów usług wspólnych oraz ich obowiązki w zakresie prowadzenia skonsolidowanego rozliczenia VAT

Utworzenie samorządowych centrów usług wspólnych każdorazowo powinno być poprzedzone dogłębną oraz rzetelną analizą. Jeśli rozważa się objęcie wspólną obsługą rozliczeń VAT, zasadne jest uprzednie zweryfikowanie dotychczasowego statusu poszczególnych jednostek na gruncie VAT oraz ustalenie na gruncie VAT charakteru realizowanych przez nie czynności. Rezultat przeprowadzonych analiz powinien stanowić podstawę koncepcji ukształtowania samorządowego centrum usług wspólnych.

Z formalnego punktu widzenia utworzenie samorządowego centrum usług wspólnych następuje w drodze uchwały organu stanowiącego, odpowiednio gminy, powiatu czy województwa, bądź porozumienia zawartego pomiędzy jednostką obsługującą a jednostką obsługiwaną. Pierwsza z ww. form jest stosowana w odniesieniu do należących do sektora finansów publicznych jednostek organizacyjnych poszczególnych JST. Z kolei samorządowe instytucje kultury oraz inne zaliczane do sektora finansowych publicznych samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych⁸², aby przystąpić do wspólnej obsługi, powinny zawrzeć stosowne porozumienie z jednostką obsługującą.

Uchwała w sprawie powołania samorządowego centrum usług wspólnych powinna określać w szczególności:

- jednostki obsługujące,
- jednostki obsługiwane,
- zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi.

Zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym może być bardzo szeroki. Ustawodawca formułuje bowiem dopuszczalny zakres wspólnej obsługi, wymieniając tylko przykłady obszarów, których może ona dotyczyć. JST

⁸² Z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

może zapewnić w szczególności wspólną obsługę administracyjną, finansową, organizacyjną.

W celu wyeliminowania potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych postuluje się dość szczegółowe określenie w uchwale obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi. Dążąc do objęcia wspólną obsługą również rozliczeń VAT, należy zatem wyraźnie wskazać na ten element gospodarki finansowej. Zasadne wydaje się przy tym dość precyzyjne zdefiniowanie przekazanych obowiązków z zakresu rozliczeń VAT. Mając na uwadze to, że czynności, których skutki będziemy rozpatrywać na gruncie VAT, będą nadal bezpośrednio realizowane przez poszczególne jednostki organizacyjne, siłą rzeczy pewne elementy rozliczenia VAT, choćby od technicznej strony, nadal realizowane będą w tych jednostkach.

Jak już sygnalizowano we wstępie do niniejszego rozdziału, uzasadnione wydaje się takie ukształtowanie zakresu działalności samorządowego centrum usług wspólnych, które obejmie jednocześnie rachunkowość i sprawozdawczość jednostki oraz rozliczenia podatkowe (z uwagi na ściśle powiązanie tych elementów). Warto podkreślić, że w przypadku powierzenia obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych zadania te mogą być przekazane wyłącznie w całości.

Zgodnie z art. 4 u.r. rachunkowość jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- 7) poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Dodatkowo w przypadku jednostek sektora finansów publicznych należy uwzględnić szczególne zasady rachunkowości z u.f.p. oraz rozporządzenia w tym zakresie.

Mimo dość precyzyjnego zdefiniowania pojęcia „rachunkowość” niekiedy – w tym kontekście – pojawiają się wątpliwości co do charakteru poszczególnych elementów związanych z rozliczeniem VAT. Niektóre z nich mogą być bowiem postrzegane jako element rachunkowości. Jednoczesne objęcie wspólną obsługą finansową rachunkowości, sprawozdawczości oraz rozliczeń podatkowych eliminuje ryzyko zarzutu, że mimo takiego obowiązku rachunkowość i sprawozdawczość nie zostały przeniesione w całości.

Aktem wewnętrznym, który stanowi o wdrożeniu w JST scentralizowanego modelu rozliczeń VAT, jest najczęściej zarządzenie bądź uchwała organu wykonawczego. Treść takiego aktu szczegółowo reguluje kwestie związane z wdrożeniem w JST scentralizowanego modelu rozliczeń VAT, m.in. określa reguły przekazywania dokumentacji związanej z rozliczaniem VAT, wskazuje mechanizmy dotyczące odpowiedzialności w tym zakresie, a także kwestie z oznaczaniem JST dla potrzeb VAT. W przypadku objęcia wspólną obsługą również rozliczeń VAT akt regulujący kwestie centralizacji powinien uwzględniać tę okoliczność. Stąd np. uregulowania dotyczące dokumentacji związanej z VAT powinny przesądzać, że jest ona przekazywana do samorządowego centrum usług wspólnych.

Jako że scentralizowane rozliczenia VAT obejmują nie tylko rozliczenia poszczególnych jednostek organizacyjnych utworzonych przez JST, ale także rozliczenia samej JST realizowane przez urząd, pojawia się pytanie, na ile samorządowe centra usług wspólnych są uprawnione do przejęcia również od urzędu obowiązków w tym zakresie. Podobnych wątpliwości nie ma, gdy jednostką obsługującą jest odpowiednio urząd gminy, starostwo bądź urząd marszałkowski. Rozliczenia VAT samej JST oraz jej jednostek organizacyjnych realizowane są wówczas przez jedną jednostkę. Natomiast jeśli samorządowe centrum usług wspólnych utworzono na podstawie innej niż urząd (starostwo, urząd marszałkowski) jednostki, rozważane będzie prowadzenie rozliczeń VAT poszczególnych jednostek organizacyjnych przez samorządowe centrum usług wspólnych, a następnie ich przekazanie w formie stosownej dokumentacji do urzędu (starostwa, urzędu marszałkowskiego), gdzie sporządzana jest skonsolidowana deklaracja VAT JST z uwzględnieniem rozliczenia samej JST.

W doktrynie wskazuje się również na model w, polegający na prowadzeniu rozliczeń VAT przez samorządowe centrum usług wspólnych z uwzględnieniem rozliczeń samej JST wraz ze sporządzeniem skonsolidowanej deklaracji VAT uwzględniającej już rozliczenie urzędu (starostwa, urzędu marszałkowskiego)⁸³. To rozwiązanie może jednak budzić wątpliwości. Wśród jednostek obsługujących wyraźnie wymienia się bowiem urząd (starostwo, urząd marszałkowski), tymczasem w myśl ustaw samorządowych jednostkami obsługiwanymi są:

- 1) jednostki organizacyjne JST zaliczane do sektora finansów publicznych;
- 2) samorządowe instytucje kultury;
- 3) inne zaliczane do sektora finansów publicznych samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Urząd, zgodnie z np. art. 33 u.s.g., pełni funkcję aparatu pomocniczego i ma charakter szczególny z mocy ustawy. Tym samym wyłączenie go z obsługi organów JST wydaje się wątpliwe.

4.4. Odpowiedzialność za rozliczenia VAT w przypadku objęcia ich wspólną obsługą

Zgodnie z art. 53 ust. 5 u.f.p. kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostek obsługiwanych w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą w przedmiocie zapewnienia wspólnej obsługi. O zakresie zadań, kompetencji oraz odpowiedzialności kierownika jednostki obsługującej stanowi z kolei przede wszystkim treść uchwały dotyczącej wspólnej obsługi bądź porozumienia. Wyraźnie powinny one wskazywać obszary, w których ta obsługa jest zapewniona.

Co istotne, ustawodawca wprost wyłącza z zakresu wspólnej obsługi kompetencje kierowników jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania

⁸³ M. Borowski. R. Namysłowski, B. Sajnaj, dz. cyt.

zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie.

Jak wynika wprost z art. 53 ust. 5 u.f.p., odpowiedzialność kierownika jednostki obsługującej należy wiązać zwłaszcza z obowiązkami i uprawnieniami w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej. W literaturze przedmiotu wskazuje się na możliwie szerokie rozumienie terminu „gospodarka finansowa”⁸⁴. Zasadne jest sięgnięcie m.in. do art. 3 u.f.p., stanowiącego o otwartym katalogu procesów finansów publicznych i obejmującego procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Procesy te obejmują w szczególności:

- a) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
- b) wydatkowanie środków publicznych,
- c) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- d) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- e) zarządzanie środkami publicznymi,
- f) zarządzanie długiem publicznym,
- g) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

W świetle powyższego katalogu rozliczanie VAT stanowi element gospodarki finansowej. Objęcie wspólną obsługą również prowadzenia rozliczeń VAT skutkować będzie przeniesieniem odpowiedzialności z tytułu tych rozliczeń na kierownika jednostki obsługującej. Kierownik samorządowego centrum usług wspólnych będzie więc odpowiadał za wszelkie działania związane z rozliczaniem VAT. Odpowiedzialność ta dotyczyć będzie m.in.:

- 1) sporządzania ewidencji częściowych jednostek obsługiwanych,
- 2) sporządzania deklaracji częściowych jednostek obsługiwanych,
- 3) identyfikacji poszczególnych czynności na gruncie VAT,
- 4) identyfikacji szczególnych procedur związanych np. z zakupem w niektórych przypadkach sprzętu elektronicznego,
- 5) monitorowania obowiązku stosowania kas fiskalnych przez poszczególne jednostki obsługiwane.

Jako instrument zapewniający realizację powyższych obowiązków związanych z rozliczeniem w samorządowym centrum usług wspólnych VAT

⁸⁴ M. Bitner [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 201; L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 53 ustawy o finansach publicznych*, Warszawa 2012, SIP Lex.

poszczególnych jednostek organizacyjnych postrzegać należy regulację, zgodnie z którą jednostka obsługująca ma prawo żądania od jednostki obsługiwanej informacji oraz wglądu w dokumentację w zakresie niezbędnym do wykonywania zadań w ramach wspólnej obsługi tej jednostki. W konsekwencji – mimo objęcia wspólną obsługą rozliczeń VAT – pewne elementy tego rozliczenia ze swej natury wciąż będą realizowane w jednostkach obsługiwanych.

Analizując kwestie związane z odpowiedzialnością za rozliczanie VAT w przypadku objęcia tych rozliczeń zakresem działalności samorządowego centrum usług wspólnych w kontekście odpowiedzialności kierownika jednostki obsługującej, należy podkreślić, że istnieje możliwość powierzenia określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki. W przypadku rozliczeń VAT obowiązki te dotyczyć mogą albo pewnych technicznych czynności, albo merytorycznych aspektów rozliczenia, np. prawidłowej kwalifikacji czynności jako opodatkowanych lub zwolnionych z VAT.

Powierzenie określonych obowiązków nie eliminuje jednak odpowiedzialności kierownika jednostki. W przypadku powierzenia części obowiązków kierownik nadal pozostaje odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki i nie traci uprawnień do działania w powierzonym zakresie⁸⁵. Trzeba jednak odnotować, że na gruncie Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.o.n.d.f.p.) powierzenie stanowić będzie – w określonych przypadkach – przesłankę do pociągnięcia pracownika do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁸⁶ oraz ewentualnego ograniczenia zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki. Niezależnie od tego kierownik jednostki może również zostać do takiej odpowiedzialności pociągnięty – w przypadku czynów polegających na zaniechaniu (wszak powierzenie obowiązków nie spowodowało ograniczenia uprawnień do działania w powierzonym zakresie), ewentualnie z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej⁸⁷.

⁸⁵ E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2013, s. 249.

⁸⁶ Por. art. 4 ust. 1 pkt 3 u.o.n.d.f.p.

⁸⁷ Por. M. Bitner [w:] W. Misiąg (red.), dz. cyt., s. 209.

Podsumowując tę część rozważań, należy podkreślić, że z punktu widzenia kształtowania odpowiedzialności związanej z realizacją wspólnej obsługi zasadnicze jest określenie zakresu obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi. W konsekwencji każdorazowo, gdy wspólną obsługą objęte zostaną rozliczenia VAT, kierownik samorządowego centrum usług wspólnych będzie odpowiadał za realizację tych rozliczeń w poszczególnych jednostkach.

4.5. Podpisywanie dokumentów związanych z rozliczeniem VAT

Jak sygnalizowano powyżej, realizacja scentralizowanego modelu rozliczeń VAT wiąże się z wprowadzeniem w JST szeregu dokumentów wewnętrznych, które mają posłużyć sporządzeniu skonsolidowanej deklaracji na VAT na poziomie JST. W przypadku objęcia wspólną obsługą rozliczeń VAT zasadne jest, aby dokumenty te podpisywane były przez kierownika oraz głównego księgowego jednostki obsługującej.

5. Szczegółowe aspekty wdrożenia VAT

5.1. Identyfikacja wybranych czynności JST podlegających opodatkowaniu VAT

5.1.1. Identyfikacja działań JST jako podatnika VAT czynnego

Realizując zadania publiczne (w tym zadania własne, których celem jest m.in. bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych), JST podejmuje działania (również poprzez utworzone samorządowe jednostki organizacyjne)⁸⁸ oparte na reżimie publicznoprawnym (prawa administracyjnego)⁸⁹ oraz reżimie cywilnoprawnym⁹⁰. Właściwe rozgraniczenie tych dwóch sfer aktywności stanowi o zakresie działalności gospodarczej JST definiowanej dla potrzeb VAT (wykonywanej przez JST w ramach statusu podatnika VAT czynnego, podlegającej opodatkowaniu VAT).

Zgodnie z art. 15 u.p.t.u. podatnikami VAT są m.in. osoby prawne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą (o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.), bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje z kolei wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne. Działalność gospodarcza to szczególnie czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych⁹¹.

Jednocześnie w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. wskazuje, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej ani urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których realizacji zostały one powołane, z wyłączeniem czynności

⁸⁸ Działające w ramach osobowości prawnej JST.

⁸⁹ Korzystając z przydzielonego władztwa administracyjnego, w charakterze samorządowego organu administracji publicznej.

⁹⁰ Będąc stroną umów cywilnoprawnych.

⁹¹ Por. art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych⁹². Jednak kryterium cywilnoprawnej podstawy działań organów publicznych, sformułowane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u., może być stosowane dopiero wówczas, gdy bez wątplenia ustalone zostanie, że działania te spełniają przesłanki działalności gospodarczej określone w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.⁹³

Przepis art. 15 ust. 6 u.p.t.u. nie jest zatem samodzielną podstawą do określenia, kiedy JST, działając jako samorządowy organ władzy publicznej, jest lub nie jest podatnikiem VAT⁹⁴. Nie można bowiem tego przepisu interpretować w oderwaniu od ogólnej definicji podatnika VAT (czyli podmiotu wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą) oraz zakresu tejże działalności, zdefiniowanego na gruncie u.p.t.u.

W rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. działalność gospodarczą prowadzą „producenci, handlowcy lub usługodawcy”, a więc podmioty, które profesjonalnie zajmują się aktywnością gospodarczą o charakterze odpłatnym⁹⁵. Tym samym kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za

⁹² W u.p.t.u. nie zdefiniowano co prawda pojęcia „organ władzy publicznej”, jednak powszechnie wskazuje się, że pojęciem tym objęte będą wszelkie organy państwowe, jak również wszelkie organy samorządu terytorialnego (administracji samorządowej).

⁹³ Por. Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 1971/14.

⁹⁴ NSA w wyroku z dnia 25 maja 2010 r., I FSK 852/09, stwierdził: „Choć Konstytucja nie zawiera wprost definicji organu władzy publicznej, to jednak z jej treści da się wywieść, że jednostki samorządu terytorialnego takie władztwo sprawują. W art. 16 ust. 2 Konstytucji ustrojodawca wskazał bowiem, że »Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność«. Z kolei w art. 163 Konstytucji wskazano, że samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Powyższe wprost dowodzi, że ustrojodawca powierzył samorządowi terytorialnemu wykonywanie zadań administracji publicznej niezastrzeżonych do kompetencji innych organów władzy państwowej. W działaniach tych organy samorządu mogą korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej”.

Zatem w świetle sformułowań zawartych w Konstytucji RP, w szczególności w art. 16 ust. 2 i art. 163, samorząd terytorialny należy traktować jako organ władzy publicznej. W uchwale NSA w składzie pięciu sędziów NSA z dnia 9 października 2000 r., sygn. akt OPK 14/00, sąd stwierdził, że pozycja jednostek samorządu terytorialnego jest wyznaczona przez dwie kategorie prawne, a mianowicie przez kompetencję i osobowość prawną. Na podstawie określonych prawem kompetencji gmina realizuje władztwo administracyjne i działa jako organ administracji publicznej, a w postępowaniu administracyjnym zajmuje pozycję organu prowadzącego postępowanie.

⁹⁵ Szerzej na temat wykonywania samodzielnie działalności gospodarczej na gruncie VAT: J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2016*, t. 2, Wrocław 2016, s. 1037 i nast.

podatnika VAT będzie przede wszystkim charakter jego działania jako podmiotu uczestniczącego w określonych transakcjach lub czynnościach w sposób profesjonalny – powtarzalny, zorganizowany oraz odpłatny. Jest to uzasadnione zwłaszcza w tych przypadkach, w których identyczne lub bardzo zbliżone czynności bądź transakcje mogą być dokonywane także przez podmioty prywatne (np. przedsiębiorców)⁹⁶.

Organ władzy publicznej może zatem prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u. nie dlatego, że wykonuje funkcje publiczne na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych, ale dlatego, iż jako organ władzy publicznej (JST) prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. – podejmuje czynności jak przedsiębiorca. (Na tę okoliczność zwrócił uwagę TSUE w postanowieniu wydanym w sprawie C-72/13⁹⁷ Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, interpretując przepisy dyrektywy VAT, których implementację stanowią analizowane w sprawie art. 15 ust. 1–2 i 6 u.p.t.u. Według TSUE dopiero uznanie istnienia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT pozwala zbadać możliwość zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 13 tej dyrektywy⁹⁸).

Zatem wykonywanie czynności mieszczących się w pojęciu zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, czynione na podstawie zawartych odpłatnych umów cywilnoprawnych w charakterze podatnika VAT prowadzącego działalność gospodarczą, podlegać będzie opodatkowaniu VAT⁹⁹.

⁹⁶ Jak wskazał TSUE w postanowieniu w sprawie C-72/13, „(...) pojęcie »działalności gospodarczej« zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców. Analiza definicji wskazuje na szeroki zakres zastosowania powyższego pojęcia oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Daną działalność kwalifikuje się co do zasady również jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 36, 37)».

⁹⁷ Postanowienie z dnia 20.03.2014 r. w sprawie C-72/13 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.

⁹⁸ Por. pkt 19 ww. postanowienia.

⁹⁹ NSA w wyroku z dnia 31 stycznia 2012 r., I FSK 621/11, stwierdził: „Brak zdefiniowania na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług spornego pojęcia »organ władzy publicznej« skutkuje koniecznością zidentyfikowania cech charakterystycznych takiego podmiotu, pozwalających odróżnić go od innych uczestników obrotu gospodarczego mogących zostać uznanych za podatników w świetle art. 15 ust. 1 ustawy (...) Treść art. 15 ust. 6 ustawy, jak i (...) norm unijnych,

Status czynności – działania publiczne – nie jest jedynym kryterium decydującym o tym, czy podejmowane w ramach tych zadań przedsięwzięcia spełniać będą jednocześnie przesłanki pozwalające uznać je za czynności podlegające opodatkowaniu VAT (mieszczące się w katalogu określonym art. 5 u.p.t.u.). Oznacza to, że w każdym przypadku, gdy podejmowane przedsięwzięcia obejmować będą sferę konsumpcji oraz gdy zaistnieje możliwość konkurencji z podmiotami prawa prywatnego, podlegać będą zasadom stosowanym wobec wszelkich podmiotów realizujących czynności podlegające opodatkowaniu VAT¹⁰⁰.

Dla oceny charakteru działań JST na gruncie VAT – w świetle orzecznictwa TSUE¹⁰¹ oraz orzecznictwa polskich sądów administracyjnych¹⁰² – znaczenia nie ma także sposób, w jaki aktywa (towary) stanowiące przedmiot dalszych działań odpłatnych weszły do jej majątku. Istotne jest natomiast, czy aktywa będą mogły być przypisane do działalności gospodarczej prowadzonej przez JST.

Czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności – rozpatrywane jako działania właścicielskie obejmujące „prywatny”¹⁰³ majątek

których implementację przepis ten stanowi, wskazuje, że regulacje te odnoszą się do podmiotów, które, powołane na podstawie przepisów prawa do realizacji określonych zadań, wyposażone są przy ich realizacji we władztwo publiczne, tj. występują w pozycji nadrzędnej w stosunku do innych podmiotów uczestniczących w danej czynności faktycznej”. Dalej sąd zwraca uwagę, że „konieczne jest zatem nie tylko ustalenie, czy dany podmiot może zostać uznany za organ władzy publicznej, ale również to, czy określone wykonywane przez niego czynności są czynnościami ze sfery cywilnoprawnej czy publicznoprawnej”.

¹⁰⁰ Zauważyć jednocześnie należy zbliżoną regulację analizowanej problematyki zawartą w dyrektywie VAT, która w art. 13 przewiduje, że krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników, jednak wyłącznie w odniesieniu do czynności lub transakcji, w których uczestniczą jako organy publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Dyrektywa kładzie zatem nacisk na występowanie przez te organy lub jednostki w roli organów publicznych i wykonywanie czynności w ramach władztwa publicznego, wyłączając je jedynie w tego typu przypadkach z katalogu podatników podatku VAT. Oznacza to, że w każdej sytuacji, gdy organy te lub jednostki nie będą występowały w roli organów publicznych, podlegać będą jednakowym zasadom opodatkowania podatkiem VAT jako potencjalni podatnicy podatku.

¹⁰¹ Por. postanowienie TSUE w sprawie C-72/13 oraz orzeczenia w sprawach: C-180/10 i C-181/10 Słaby i in., Zb. Orz. s. I-8461, pkt 36, 39, C-291/92 w sprawie Dieter Armbrrecht, EU:C:1995:304.

¹⁰² Por. Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 1971/14, oraz Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2014 r., I SA/Wr 1582/14.

¹⁰³ W orzecznictwie sądowym coraz powszechniej wskazuje się na powinność wydzielenia w aktywach JST majątku niesłużącego działalności gospodarczej

JST – nie mogą być bowiem same z siebie uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej¹⁰⁴. Inaczej jest w wypadku podejmowania aktywnych działań w zakresie obrotu danym dobrem, angażujących środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT¹⁰⁵.

Opisane kryteria kwalifikowania czynności JST (jako działań podatnika VAT czynnego w ramach działalności gospodarczej na gruncie u.p.t.u. podlegającej opodatkowaniu VAT, względnie jako działań organu władzy publicznej wyłączonych z systemu VAT)¹⁰⁶ powodują istotne rozbieżności między orzecznictwem sądowym a interpretacjami podatkowymi Ministra Finansów¹⁰⁷ co do ich kwalifikacji na gruncie VAT.

5.1.2. Dane stanowiące podstawę działań merytorycznych w procesie centralizacji

Proces centralizacji rozliczeń VAT w JST wymaga pełnej identyfikacji czynności opodatkowanych VAT realizowanych bezpośrednio przez JST¹⁰⁸ oraz samorządowe jednostki organizacyjne.

Prawidłowa kwalifikacja uzyskiwanych dochodów jest istotna zwłaszcza dla zachowania jednolitości ich postrzegania jako działań potencjalnie

(identyfikowanej na gruncie VAT), lecz służącego działalności publicznej realizowanej w sposób władczy, reglamentowanej prawem administracyjnym, który na zasadzie analogii do sytuacji majątkowej osoby fizycznej jednocześnie prowadzącej działalność gospodarczą oraz posiadającej majątek osobisty utożsamia się z majątkiem prywatnym JST (majątkiem osobistym JST).

¹⁰⁴ Kryteriami rozróżnienia czynności dokonywanych „prywatnie”, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy VAT, i czynności stanowiących działalność gospodarczą nie są również ani liczba transakcji czy długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani też wysokość osiągniętych z nich przychodów (dochodów). Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego – tak m.in. WSA we Wrocławiu z 27 sierpnia 2014 r. w sprawie I SA/Wr 1582/14.

¹⁰⁵ Szerzej na temat postanowienia TSUE w sprawie C-72/13.

¹⁰⁶ Kwestia, kiedy organy samorządu terytorialnego działają jako organy władzy publicznej, była przedmiotem orzeczeń NSA, który m.in. w orzeczeniach z dnia 25 listopada 2011 r., I FSK 145/11, oraz z dnia 21 czerwca 2012 r., I FSK 1594/11, zajął stanowisko, w świetle którego organy samorządu terytorialnego należy kwalifikować jako „organy władzy publicznej” bez względu na to, czy wykonują zadania własne, czy z zakresu administracji rządowej.

¹⁰⁷ Wydawanymi na podstawie rozdziału 1a ord. pod.

¹⁰⁸ Z wykorzystaniem urzędu umożliwiającego wykonanie zadań.

niepodlegających opodatkowaniu VAT albo transakcji opodatkowanych VAT (według poszczególnych stawek VAT, względnie zwolnionych przedmiotowo z opodatkowania), wykazywanych w skonsolidowanej deklaracji JST (ujmującej także wszelkie dane utworzonych samorządowych jednostek organizacyjnych).

Aby zgromadzić te informacje, można wykorzystać wszelkie posiadane przez JST dane sprawozdawcze (tytułem czynionej sprawozdawczości budżetowej), względnie zastosować wobec jednostek organizacyjnych metodę ankietyzacji, systematyzującą niezbędne dane z uwzględnieniem kategorii stosowanych w u.p.t.u.

W dalszej części opracowania przedstawiono zagadnienia prawnopodatkowe dotyczące kwalifikacji poszczególnych czynności dla potrzeb VAT, które w opinii autorów warte są ujednolicenia w toku scentralizowanych rozliczeń VAT JST.

5.2. Przykłady czynności JST podlegających opodatkowaniu VAT

Poniżej zaprezentowano działania JST, które powszechnie uznaje się za opodatkowane VAT i czynione w charakterze podatnika VAT. Czynności te jako podlegające VAT (opodatkowane według poszczególnych stawek VAT, względnie objęte zwolnieniem przedmiotowym z VAT) wykonywane są przez JST w ramach relacji (umów) cywilnoprawnych, z reguły za pobraniem stosownej należności¹⁰⁹, a co za tym idzie – spełniają odpowiednio definicje dostawy towaru¹¹⁰ albo świadczenia usług¹¹¹ opodatkowanych VAT (w świetle art. 5 u.p.t.u.).

¹⁰⁹ Opodatkowaniu VAT podlegają odpłatne świadczenie usług, odpłatna dostawa towarów oraz czynności z nimi zrównane, określone w art. 7 i art. 8 u.p.t.u. Aby czynność stanowiła przedmiot świadczenia opodatkowanego VAT (w tym z zastosowaniem zwolnienia przedmiotowego z opodatkowania), winna zatem istnieć należność definiowana jako zapłata za świadczenie stanowiące przedmiot usługi, względnie dostawy towarów.

¹¹⁰ Por. art. 7 u.p.t.u.

¹¹¹ Por. art. 8 u.p.t.u.

5.2.1. Wynajem nieruchomości na cele mieszkaniowe i użytkowe

A. Uwagi wstępne

W praktyce opodatkowania VAT usług najmu świadczonych przez JST istotne jest prawidłowe:

- zidentyfikowanie momentu obowiązku podatkowego VAT (tj. terminu rozliczenia transakcji dla potrzeb VAT);
- zweryfikowanie zakresu świadczonej usługi z punktu widzenia kompleksowej regulacji umownej, a zatem określenie, czy rozliczenie kosztów eksploatacyjnych używania przedmiotu najmu stanowi integralną część należności czynszowej tytułem odpłatnego udostępnienia obiektu (jako świadczenia złożonego), czy też ma charakter świadczenia odrębnego od usługi głównej, objętego odrębną od czynszu należnością będącą dodatkowym zobowiązaniem najemcy;
- określenie stawki VAT tytułem wykonanej usługi związanej ze świadczeniem głównym (należnością czynszową za używanie przedmiotu najmu) oraz rozliczanymi kosztami eksploatacyjnymi, a także innymi elementami zobowiązania najemcy.

B. Obowiązek podatkowy w VAT i podstawa opodatkowania VAT

Obowiązek podatkowy w VAT z tytułu świadczenia usług najmu (dzierżawy) na cele mieszkaniowe oraz użytkowe powstaje z chwilą wystawienia faktury dokumentującej transakcję¹¹². Jeśli faktura nie zostanie wystawiona albo zostanie wystawiona z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, którym jest upływ terminu płatności¹¹³.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę usług.

¹¹² Por. art. 19a ust. 5 pkt 4 u.p.t.u.

¹¹³ Por. art. 106i ust. 3, ust. 7 i ust. 8 u.p.t.u.

Podstawę opodatkowania dla sprzedaży mediów (jako świadczeń odrębnych od najmu) określa się odrębnie od podstawy opodatkowania usługi najmu (o ile w umowie zastrzeżono naliczenie tego typu opłat odrębnie od czynszu).

C. Dokumentowanie i ewidencjonowanie

Fakturę¹¹⁴ wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności (czynszu określonego w umowie)¹¹⁵. Faktury nie mogą być wystawiane jednak wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi oraz otrzymaniem (przed wykonaniem usługi) całości lub części zapłaty (z wyjątkiem sytuacji wystawiania faktur w treści zawierających informację nt. okresu rozliczeniowego, którego dotyczą).

Najem podlega zwolnieniu z obowiązku zaewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej, w przypadku gdy wszelkie świadczenia w tym zakresie są w całości udokumentowane fakturą lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła¹¹⁶.

D. Charakter złożony usługi najmu

Wyrokiem z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 TSUE określił kryteria definiowania i opodatkowania najmu jako usługi kompleksowej (o charakterze złożonym), obejmującej również koszty rozliczanych opłat

¹¹⁴ W przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 4 pkt 5 u.p.t.u.

¹¹⁵ Zgodnie z art. 669 § 1 Kodeksu cywilnego najemca obowiązany jest uiszczać czynsz w terminie umówionym. Zgodnie z art. 669 § 2 Kodeksu cywilnego, jeżeli termin płatności czynszu nie jest w umowie określony, czynsz powinien być płacony z góry, a mianowicie: gdy najem ma trwać nie dłużej niż miesiąc – za cały czas najmu, gdy najem ma trwać dłużej niż miesiąc albo gdy umowa była zawarta na czas nieoznaczony – miesięcznie, do 10. dnia miesiąca.

¹¹⁶ Por. art. 111 u.p.t.u., w związku z § 2 ust. 2 oraz poz. 26 załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2016 r., poz. 2177).

eksploatacyjnych. TSUE wskazał, że dyrektywę VAT¹¹⁷ należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, **należy uważać za dokonywane przez wynajmującego** w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.

A zatem najem nieruchomości oraz związaną z nim dostawę wody, energii elektrycznej i energii cieplnej **co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia VAT, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.**

TSUE podkreślił przy tym, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. (Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa elementy lub więcej albo dwie czynności lub więcej dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny). W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy.

Trybunał podsumował, że aby ocenić charakter usług najmu, należy wziąć pod uwagę następujące okoliczności, pozwalające na rozróżnienie dwóch głównych sytuacji:

- 1) jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej

¹¹⁷ W zakresie jej art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1.

podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu¹¹⁸;

- 2) jeżeli nieruchomość oddawana w najem obiektywnie, na płaszczyźnie ekonomicznej, wydaje się stanowić jedną całość z towarzyszącymi temu najmowi świadczeniami, wówczas te ostatnie można uważać za jedno świadczenie wraz z najmem. Może tak być w szczególności w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku, wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, oraz krótkoterminowego najmu nieruchomości np. wakacje lub ze względów zawodowych. Wówczas najem jest udostępniany z tymi świadczeniami bez możliwości ich rozdzielenia¹¹⁹.

Na podstawie przywołanego orzeczenia TSUE Minister Finansów, dokonując obecnie wykładni przepisów u.p.t.u. w zakresie opodatkowania usług najmu, wskazuje poniższe istotne elementy decydujące o charakterze usługi najmu¹²⁰, a tym samym o sposobie jej opodatkowania:

- przy podatkowej kwalifikacji świadczeń polegających na dostawie towarów i świadczeniu usług związanych z usługą najmu nieruchomości w każdym przypadku należy uwzględnić rzeczywisty przebieg transakcji;
- trzeba w szczególności zbadać, czy na podstawie umowy najemca i wynajmujący zamierzają przede wszystkim odpowiednio uzyskać i udostępnić najem nieruchomości i jedynie pomocniczo zamierzają odpowiednio uzyskać i dostarczyć inne świadczenia, nawet jeśli są one niezbędne do korzystania z nieruchomości;
- w celu ustalenia, czy usługi najmu i dostawy mediów stanowią niezależne świadczenia, należy wziąć pod uwagę fakt, że jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych

¹¹⁸ Usługi takie jak sprzątanie części wspólnych nieruchomości stanowiących współwłasność należy uznać za odrębne od najmu, jeśli mogą być zorganizowane przez każdego najemcę indywidualnie lub przez najemców wspólnie oraz jeśli we wszystkich wypadkach faktury wystawione na najemcę wykazują dostawę tych towarów i świadczenie usług na pozycjach odrębnych od czynszu najmu.

¹¹⁹ Szerzej na ten temat: J. Zubrzycki, *2016 Leksykon VAT*, t. 2, Wrocław 2016, s. 204 i nast.

¹²⁰ Przedstawione na podstawie interpretacji indywidualnej Ministra Finansów nr IBPP2/4512-483/16-2/MG z dnia 7 października 2016 r.

towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu;

- odnosząc się do sposobu opodatkowania i zastosowania właściwych stawek podatku dla czynności obciążenia najemców opłatami za zużycie wody, odprowadzanie ścieków, centralnego ogrzewania i ciepłej wody, należy stwierdzić, że (...) w sytuacji gdy mamy do czynienia z takimi świadczeniami, jak: woda, ścieki, centralne ogrzewanie, ciepła woda, to co do zasady uznajemy je za usługi odrębne od usługi najmu, w sytuacji gdy najemca ma możliwość wyboru ilości ich zużycia; zatem kryterium zużycia będzie jednym z czynników decydujących o odrębności świadczeń;
- koszty dodatkowe (tj. opłaty za windę i antenę TV) stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, gdyż z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia, tym bardziej że najemca jest zobowiązany do wnoszenia ww. opłat niezależnie od tego, czy będzie korzystał z windy, anteny TV, czy nie (świadczenie usługi najmu wraz z udostępnieniem i konserwacją windy i anteny TV będzie jedną kompleksową usługą najmu; pobierane z ww. tytułu opłaty stanowią element kalkulacyjny pobieranego czynszu z tytułu najmu lokalu).

W zakresie umownego obciążenia najemcy równowartością należności wynajmującego z tytułu podatku od nieruchomości, z uwagi na treść art. 29a ust. 6 pkt 1 u.p.t.u., wskazuje się, że kwota ta każdorazowo stanowić będzie element podstawy opodatkowania usługi najmu i zostanie opodatkowana według stawki właściwej dla należności czynszowej¹²¹.

¹²¹ Szerzej na ten temat: J. Zubrzycki, *Leksykon VAT* 2016, t. 1, Wrocław 2016, s. 1178.

E. Stawka VAT

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 u.p.t.u. zwalnia się z opodatkowania VAT usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe¹²².

Ustawodawca zasadniczo objął świadczenie odpłatnych usług najmu nieruchomości mieszkalnych lub ich części na cele mieszkaniowe zwolnieniem przedmiotowym z VAT. Natomiast usługi wynajmu innych nieruchomości (lub ich części), w tym również lokali w budynkach mieszkalnych na cele inne niż mieszkaniowe, objął opodatkowaniem VAT według stawki podstawowej (obecnie 23%).

W przypadku najmu lokali mieszkalnych, które korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 u.p.t.u., usługi dostawy wody, odprowadzania ścieków, centralnego ogrzewania i dostarczania ciepłej wody, które rozliczane są jako świadczenia odrębne, opodatkowane będą według stawek właściwych dla poszczególnych dostaw mediów. Reguła ta dotyczyć będzie również najmu lokali na cele użytkowe, z tym jednak zastrzeżeniem, że główna należność czynszowa opodatkowana będzie stawką podstawową.

5.2.2. Usługi obiektów sportowych*A. Zakres usługi i stawka VAT*

Zgodnie z art. 41 ust. 2 u.p.t.u., w związku z załącznikiem nr 3 u.p.t.u., stawkę 8%¹²³ stosuje się do usług:

- a) związanych z działalnością obiektów sportowych [Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) 93.11.10.0] – poz. 179 załącznika nr 3 do u.p.t.u.;

¹²² Zgodnie z art. 5a u.p.t.u. towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5 u.p.t.u., wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. W przypadku braku takiego wskazania w orzecznictwie wskazuje się, że zakres czynności określany winien być w oparciu o kryterium ekonomiczne świadczenia ujmujące istotę danej czynności.

¹²³ Zgodnie z art. 146a pkt 2 u.p.t.u. w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2018 r. stawka podatku wynosi 8%, z zastrzeżeniem art. 146f u.p.t.u.

- b) wstępu na imprezy sportowe (bez względu na symbol PKWiU) – poz. 185 załącznika nr 3 do u.p.t.u.;
- c) pozostałych usług związanych z rekreacją, wyłącznie w zakresie wstępu (bez względu na symbol PKWiU) – poz. 186 załącznika nr 3 do u.p.t.u.

Zgodnie z art. 5a u.p.t.u. towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5 u.p.t.u., wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

W świetle przepisów § 3 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)¹²⁴ do celów opodatkowania VAT do 31 grudnia 2017 r. stosuje się PKWiU wprowadzoną Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)¹²⁵, zgodnie z którą usługi związane z działalnością obiektów sportowych (kwalifikowane do PKWiU 93.11.10.0) obejmują¹²⁶:

- usługi związane z działalnością obiektów sportowych na otwartym powietrzu lub halowych obiektów sportowych, takich jak: stadiony i areny sportowe, lodowiska, baseny, boiska sportowe, pola golfowe, tory do gry w kręgle, korty tenisowe itp.;
- usługi związane z działalnością torów wyścigowych dla samochodów, psów i koni;
- usługi związane z organizowaniem i przeprowadzaniem imprez sportowych dla sportowców zawodowych lub amatorów z wykorzystaniem własnych, otwartych lub zamkniętych obiektów sportowych.

Grupowanie to nie obejmuje natomiast:

- usług związanych z działalnością wyciągów narciarskich, sklasyfikowanych w PKWiU 49.39.20.0;
- usług zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi świadczonych na zlecenie, sklasyfikowanych w PKWiU 68.32.13.0;

¹²⁴ Dz.U. z 2015 r., poz. 1676.

¹²⁵ Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293.

¹²⁶ Por. także wyjaśnienia do klasyfikacji:

http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/wyjasnienia/pl_pkwiu_08/pl_pkwiu_08_93.11.10.0.html (dostęp: 19.01.2017).

- usług wypożyczania i dzierżawy sprzętu rekreacyjnego i sportowego, sklasyfikowanych w PKWiU 77.21.10.0;
- usług związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej, sklasyfikowanych w PKWiU 93.13.10.0;
- usług związanych z promowaniem imprez sportowych, sklasyfikowanych w PKWiU 93.19.11.0;
- usług związanych z działalnością parków rekreacyjnych i plaż, sklasyfikowanych w PKWiU 93.29.11.0.

Zatem czynności:

- a) udostępniania obiektu sportowego (np. hali sportowej) osobom fizycznym, podmiotom gospodarczym lub innym jednostkom organizacyjnym wykupującym wstęp dla swoich pracowników (członków) w celu skorzystania **zgodnie z charakterem obiektu** (na cele sportowe) – niezależnie, czy wstępem jest rekreacja, czy uprawianie sportu¹²⁷;
- b) organizowanie różnorodnych imprez sportowych na posiadanych obiektach sportowych na zasadzie np. sprzedaży biletu wstępu, który upoważnia do korzystania np. z basenu, kortu tenisowego, hali sportowej;

objęte grupowaniem PKWiU 93.11.10.0, opodatkowane będą stawką obniżoną VAT (obecnie 8%). Jednocześnie – z uwagi na wyłączenie z grupowania PKWiU 93.11.10.0 – stawką tą nie będą objęte usługi wynajmu obiektu sportowego lub części obiektu sportowego (w zależności od skonstruowanej umowy), na podstawie umowy najmu lub dzierżawy, na określony czas, różnym podmiotom lub osobom fizycznym, na cele ich działalności. Wynajem nieruchomości niemieszkalnych, w tym np. obiektów sportowych, mieści się w zakresie grupowania 68.20.12.0 „Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi własnymi lub dzierżawionymi” (z punktu widzenia PKWiU nie jest istotne, na jaki cel dany obiekt zostanie wynajęty¹²⁸).

¹²⁷ Por. pismo GUS Departamentu Metodologii, Standardów i Rejestrów z 5.07.2013 r. nr MS-02-22-5672/KU-70/2013/1742.

¹²⁸ Nie należy bowiem utożsamiać wynajmu obiektu sportowego na podstawie umowy najmu z udostępnianiem tegoż obiektu sportowego, umożliwiającym korzystanie z niego za odpłatnością w różnej formie lub bezpłatnie – por. pismo GUS Departamentu Metodologii, Standardów i Rejestrów z 22.07.2013 r. nr MS-02-22-5672/KU-70/1/2013/1742.

B. Obowiązek podatkowy w VAT i podstawa opodatkowania VAT

Obowiązek podatkowy w VAT z tytułu wykonania usługi obiektu sportowego powstanie według zasad ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi. Jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty¹²⁹.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę usług.

C. Dokumentowanie i ewidencjonowanie

Na okoliczność udokumentowania usługi JST (jednostka organizacyjna) zobowiązana będzie wystawić fakturę – gdy usługa świadczona będzie na rzecz osób określonych w art. 106b u.p.t.u. – nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Faktury nie mogą być wystawione jednak wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi oraz otrzymaniem (przed wykonaniem usługi) całości lub części zapłaty.

Usługi obiektów sportowych co do zasady podlegają ewidencjonowaniu przy użyciu kas rejestrujących, z wyjątkiem przypadków objętych wyłączeniem z ewidencjonowania określonym w § 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących¹³⁰, w związku z poz. 39 załącznika do rozporządzenia, tj. świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność

¹²⁹ Por. art. 19a ust. 1 i ust. 8 u.p.t.u.

¹³⁰ Dz.U. z 2016 r., poz. 2177.

za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

5.2.3. Usługi stołówkowe

A. Uwagi wstępne

Zgodnie z art. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty¹³¹ system oświaty zapewnia w szczególności realizację prawa każdego obywatela Rzeczypospolitej Polskiej do kształcenia się oraz prawa dzieci i młodzieży do wychowania i opieki, odpowiednich do wieku i osiągniętego rozwoju.

Jak wynika z art. 67a ust. 1 przywołanej ustawy, w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę. Korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej jest odpłatne (art. 67a ust. 2 ustawy). Warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę. Do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z posiłku w stołówce szkolnej nie wlicza się wynagrodzeń pracowników, składek naliczanych od tych wynagrodzeń ani kosztów utrzymania stołówki.

W interpretacjach indywidualnych Ministra Finansów¹³² wskazuje się, że celem przepisów o systemie oświaty umożliwiających prowadzenie stołówek przez szkoły publiczne nie jest świadczenie usług gastronomicznych jako takich, ale pełnienie funkcji socjalno-bytowych, polegających na zapewnieniu żywienia w ramach realizacji przez szkoły funkcji opiekuńczej. Ponieważ szkoły nie prowadzą działalności dla zysku, opłaty za korzystanie ze stołówki mogą być kalkulowane na poziomie zapewniającym jedynie pokrycie faktycznych kosztów wytworzenia posiłków. Podkreśla się również, że niedopuszczalne jest ustalanie jakichkolwiek narzutów zapewniających szkołom zysk lub refundację kosztów,

¹³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.

¹³² Por. interpretacja indywidualna z 25 maja 2016 r., IBPP3/4512-137/16/JP.

których zgodnie z ustawą nie mogą one przerzucać na korzystających z usług stołówek.

Jak wynika z powyższego, funkcjonowanie stołówek szkolnych służy zapewnieniu prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych przez jednostki systemu oświaty, a w szczególności wspieraniu prawidłowego rozwoju uczniów, do których jednostki te są m.in. powołane.

B. Stawka VAT

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 u.p.t.u. zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane wykonywane: w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty; przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

Jednocześnie art. 43 w ust. 17 u.p.t.u. stanowi, że zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 24, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli: nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej zwolnionej z VAT lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Należy również wskazać, że jak wynika z § 3 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych¹³³, stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 u.p.t.u. (podstawową) obniża się do wysokości 8% dla towarów i usług wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

W poz. 7 tego załącznika wskazano na usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56), z wyłączeniem sprzedaży:

- napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%;
- napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%;

¹³³ Dz.U. z 2013 r., poz. 1719.

- napojów, przy których przygotowaniu jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowanym napoju;
- napojów bezalkoholowych gazowanych;
- wód mineralnych;
- innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką, o której mowa w art. 41 ust. 1 u.p.t.u.

Tym samym dla potrzeb VAT powszechnie wskazuje się w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego¹³⁴, że usługi wyżywienia świadczone przez stołówkę szkolną dla uczniów tej szkoły należy uznać za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą polegające 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 wyżej, ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez szkołę, a zatem podlegają zwolnieniu przedmiotowemu z VAT.

Podobnie należy postrzegać realizację czynności świadczenia usług wyżywienia dla pracowników pedagogicznych szkoły (nauczycieli i wychowawców), nauczycieli oraz uczniów innej jednostki organizacyjnej (placówki oświatowej). Należy zauważyć, że usługi te są także usługami ściśle związanymi z opieką nad dziećmi i młodzieżą, polegającymi na ichżywieniu, mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej działalności opiekuńczej szkoły w tym zakresie, która stanowi świadczenie główne.

Minister Finansów w interpretacjach indywidualnych¹³⁵ podkreśla natomiast, że świadczenie usług stołowych przez stołówkę szkolną na rzecz pracowników administracji i obsługi nie może być objęte zwolnieniem z VAT na podstawie powołanych przepisów art. 43 ust. 1 pkt 24 i pkt 26 u.p.t.u., ponieważ czynności te nie są usługami ściśle związanymi z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą ani z usługami w zakresie kształcenia i wychowania. (Usługi te podlegają zasadniczo opodatkowaniu VAT według

¹³⁴ Por. także interpretacja indywidualna z 19 lutego 2016 r., ILPP2/4512-1-831/15-5/AD.

¹³⁵ Por. np. interpretacja indywidualna z 13 stycznia 2016 r., IBPP1/4512-862/15/AW.

obniżonej 8% stawki jako związane z wyżywieniem i objęte grupowaniem PKWiU 56).

C. Ewidencjonowanie świadczenia

Zgodnie z § 2 ust. 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących¹³⁶, w związku z poz. 46 załącznika do rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 u.p.t.u. (tj. w szkołach i przedszkolach publicznych i niepublicznych, szkołach wyższych i placówkach opiekuńczo-wychowawczych), prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu.

Jednocześnie zwolnienie z ewidencjonowania nie będzie miało zastosowania w przypadku świadczenia usługi stołówek podmiotom niewskazanym w treści zwolnienia z ewidencjonowania. W tym przypadku sygnalizuje się obligatoryjne zastosowanie § 4 pkt 2 lit. i) cytowanego wyżej rozporządzenia, uniemożliwiającego skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej – nawet przy spełnieniu warunków wskazanych w poz. 38 załącznika do rozporządzenia.

Zgodnie z powołaną regulacją zwolnień z obowiązku ewidencjonowania nie stosuje się w przypadku usług związanych z wyżywieniem (PKWiU 56) świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, ani usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (katering).

Jako uzasadnienie powyższej tezy Minister Finansów wskazuje przy tym¹³⁷ definicję opracowaną przez Główny Urząd Statystyczny (GUS)¹³⁸, według której „placówka gastronomiczna to zakład lub punkt gastronomiczny stały lub sezonowy, którego przedmiotem działalności jest przygotowanie oraz sprzedaż posiłków i napojów do spożycia na miejscu i na wynos”. Dodatkowe wyjaśnienia metodologiczne są następujące: „Placówki gastronomiczne dzielą się na: placówki

¹³⁶Dz.U. z 2016 r., poz. 2177.

¹³⁷ Por. interpretacja indywidualna z 21 października 2015 r., ILPP2/4512-1-556/15-4/MN.

¹³⁸ <http://stat.gov.pl/metainformacje/slownk-pojec/definicje-pojec/300,pojecie.html> (dostęp: 19.01.2017).

ogólnie dostępne, placówki nastawione na obsługę określonych grup konsumentów. Placówki gastronomiczne mogą być prowadzone m.in. w obrębie hoteli, moteli, zajazdów, schronisk, pól campingowych, w pensjonatach, domach wypoczynkowych i innych miejscach krótkotrwałego pobytu, jak też w wagonach kolejowych wchodzących w skład pociągu oraz na statkach pasażerskich. Do placówek gastronomicznych nie zalicza się ruchomych punktów sprzedaży detalicznej i automatów sprzedażowych”. Ponadto w słowniku pojęciowym GUS zdefiniowano stołówki jako pojęcie podrzędne w stosunku do placówki gastronomicznej. W myśl ww. definicji stołówka to „placówka zbiorowego żywienia zapewniająca określonym grupom konsumentów posiłki (głównie obiadowe), ale także śniadaniowe i kolacje. Może również wydawać posiłki jednorazowe. **Jest wyodrębniona organizacyjnie i lokalowo, zlokalizowana na terenie zakładu pracy (stołówka pracownicza), szkół, uczelni, ośrodków wypoczynkowych.** Prowadzi ograniczony asortyment posiłków przy zastosowaniu samoobsługi lub obsługi kelnerskiej, stosując przy tym w przeważającej części system abonamentowej sprzedaży i wydawania posiłków”.

5.3. Przykłady działalności JST, których kwalifikacja prawnopodatkowa dla potrzeb VAT jest niejednolita

Poniżej przedstawione zostały wybrane przykłady czynności JST (jednostek organizacyjnych), które stanowią źródło licznych wątpliwości – z uwagi na odmienny sposób ich postrzegania ukształtowany przez Ministra Finansów oraz orzecznictwo sądowe. Istota owych wątpliwości wynika z faktu, że czynności te realizowane są w ramach działań publicznoprawnych JST i zawierają element należności stanowiący opłatę publicznoprawną¹³⁹, względnie wynagrodzenie jej zbliżone.

¹³⁹ Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02, wskazał, że opłatą jest danina publicznoprawna charakteryzująca się cechami podobnymi do podatku i cła, z tym że w przeciwieństwie do podatków i ceł jest świadczeniem odpłatnym. Opłaty pobierane są bowiem w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywane w interesie konkretnych podmiotów. Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego. W klasycznej postaci opłaty odznaczają się pełną ekwiwalentnością, co oznacza, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty.

W toku centralizacji VAT zasadne jest przyjęcie jednolitej dla wszystkich jednostek wykładni przepisów u.p.t.u. w zakresie wspomnianych czynności, aby zabezpieczyć JST przed ewentualnymi konsekwencjami. Może mieć ona formę np. interpretacji indywidualnej (kształtującej z zasady tezę o zwolnieniu przedmiotowym z VAT), względnie orzeczenia sądowego dotyczącego *meritum* sprawy (obecnie w większości przypadków wskazujących na wyłączenie z opodatkowania VAT danej materii).

5.3.1. Usługi wychowawcze (przedszkoli i żłobków)

Działalność żłobków reguluje Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3¹⁴⁰. Dodatkowo stosownie do przepisu art. 8 ust. 2 Ustawy z dnia 17 maja 1990 r. o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczególnych pomiędzy organy gminy a organy administracji rządowej oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁴¹ zakładanie i utrzymanie żłobków należy do zadań własnych gminy. Art. 8 ust. 2 ustawy o opiece nad dziećmi do lat 3 określa formę organizacyjnoprawną, w której gminy mogą tworzyć i prowadzić żłobki, wskazując, że jest to gminna jednostka budżetowa.

Czy zatem realizowanie zadania własnego JST, jakim jest pobyt i wyżywienie dzieci uczęszczających do żłobka, należy uznać za działanie podlegające wyłączeniu z VAT – na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u., w związku z wykonywaniem przez JST czynności statutowych – czy też winna być to czynność podlegająca VAT, przy tym zwolniona przedmiotowo z VAT? Odpowiedź na tak postawione zapytanie stanowiła przedmiot orzeczenia WSA w Poznaniu, który w sprawie I SA/Po 578/15 wskazał, co następuje:

- kwestia, kiedy organy samorządu terytorialnego działają jako organy władzy publicznej, była już przedmiotem orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, w szczególności w orzeczeniach z dnia 25 listopada 2011 r. o sygn. akt I FSK 145/11 oraz z dnia 21 czerwca 2012 r. o sygn. akt I FSK 1594/11¹⁴²; Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w powołanych wyrokach zajął stanowisko, że organy samorządu terytorialnego należy kwalifikować jako „organy władzy publicznej” bez

¹⁴⁰ Dz.U. z 2016 r., poz. 157.

¹⁴¹ Dz.U. z 1990 r. Nr 34, poz. 198 ze zm.

¹⁴² Dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

względu na to, czy wykonują zadania własne, czy z zakresu administracji rządowej;

- wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników (...) ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego; wyłączenie to ma miejsce przy spełnieniu łącznie dwóch przesłanek: podmiotowej, gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej; przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego;
- podkreślić należy, że TSUE stwierdził, iż działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu ww. przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy (por. wyroki ETS w sprawach 107/84, 235/85, C-446/98, C-288/07, C-260/98, C-408/97). TSUE w wyroku C-4/89 stwierdził ponadto, że jedynym kryterium pozwalającym na rozróżnienie dwóch rodzajów działalności, tj. wykonywanych w oparciu o reżim publicznoprawny lub prywatnoprawny, jest sposób ich traktowania przez prawo poszczególnych państw członkowskich;
- w orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę, w kontekście wykładni art. 15 ust. 6 u.p.t.u., na dwie istotne kwestie: źródło i charakter stosunku prawnego łączącego organ władzy publicznej z podmiotem, na którego rzecz spełniane jest świadczenie (wykonywana czynność), oraz charakter prawny pobieranej opłaty (czy jest to opłata zbliżona do daniny publicznej, czy też jest to cena ustalana w realiach rynkowych). Istotne także jest, czy strony danego stosunku prawnego mają pełną swobodę co do ustalania jego treści, czy też swoboda ta ograniczona jest przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego¹⁴³;
- pobieranie przez samorząd spornych opłat publicznych należy uznać za wykonywanie władztwa publicznego;

¹⁴³ Por. Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., I FSK 1644/13.

- 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.

Tożsame stanowisko w kwestii opłat pobieranych przez przedszkola wyraził WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z dnia 22 września 2015 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Kr 1246/15. Sąd wskazał, co następuje:

- przepis art. 5 ust. 5 Ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty stanowi, że zakładanie i prowadzenie publicznych przedszkoli, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkoli specjalnych oraz innych form wychowania przedszkolnego, o których mowa w art. 14a ust. 1a, szkół podstawowych oraz gimnazjów, w tym z oddziałami integracyjnymi, należy do zadań własnych gmin;
- stosownie do treści art. 14 ust. 5 pkt 1 lit a) wskazanej ustawy rada gminy: określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego w prowadzonych przez gminę publicznym przedszkolu w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 2; (...) zgodnie z art. 14 ust. 5a wskazanej ustawy wysokość tej opłaty nie może być wyższa niż 1 zł za godzinę zajęć;
- stwierdzić należy, że stosunek prawny między jednostką budżetową gminy (przedszkole publiczne) nawiązany z rodzicami powstaje w oparciu o administracyjnoprawną metodę regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych porozumień; opłaty pobierane za nauczanie i pobyt dzieci w przedszkolu w swym charakterze zbliżone są do daniny publicznej, a strony analizowanego tu stosunku prawnego nie mają pełnej swobody w ustaleniu jej wysokości (wysokość opłaty za pobyt i świadczenia ustalana jest w drodze stosownej uchwały rady gminy, podejmowanej w wykonaniu ustawowych obowiązków wynikających z ustawy);
- obowiązujące przepisy nadały pobieranej opłacie charakter symboliczny, nieekwiwalentny i ściśle regulowany przez przepisy prawa administracyjnego, co odróżnia ją od ceny. Ponadto istotną okolicznością

jest brak działania Gminy na zasadach konkurencji w obrocie gospodarczym, ponieważ Gmina, realizując działalność statutową, nie ma żadnego wpływu na konkurencję na rynku szeroko rozumianych usług przedszkolnych;

- zgodnie z art. 67a ww. ustawy w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę (ust. 1); korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej jest odpłatne (ust. 2), warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę (ust. 3); do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z posiłku w stołówce szkolnej, o których mowa w ust. 3, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki (ust. 4); stosowanie wskazanej regulacji art. 67a u.s.o. do przedszkoli publicznych następuje wprost, a nie tylko odpowiednio, gdyż przedszkole jako takie jest objęte ustawowym pojęciem szkoły (art. 3 pkt 1); por. wyroki NSA: z dnia 26 października 2009 r., I OSK 567/09, LEX nr 573287, oraz z dnia 21 stycznia 2010 r., I OSK 1299/09, ONSAiWSA 2011, nr 2, poz. 43;
- analizując charakter pobieranych przez przedszkola opłat z tytułu wydawanych posiłków, należy przypomnieć w ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym (wyrok z dnia 7 października 2008 r. sygn. akt I FSK 1157/07), iż w preambule do ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 tekst jedn. z późn. zm.) zapisano, iż szkoła winna zapewnić każdemu uczniowi warunki niezbędne do jego rozwoju, przygotować go do wypełniania obowiązków rodzinnych i obywatelskich w oparciu o zasady solidarności, demokracji, tolerancji, sprawiedliwości i wolności; w art. 1 wymieniono takie działania, jak wspomaganie przez szkołę wychowawczej roli rodziny (pkt 2) czy opiekę uczniom pozostającym w trudnej sytuacji materialnej i życiowej (pkt 12); w **przywołanym wyroku Sąd podkreślił m.in., iż umożliwienie uczniom wyżywienia w szkole wchodzi w zakres usługi edukacyjnej;**
- mając na uwadze powyższe oraz ustawowo określony sposób ustalania wysokości przedmiotowych opłat przez dyrektora placówki, należy

uznać, iż są one pobierane przez gminę w związku i w ramach realizowanych zadań własnych, jakim w tym przypadku jest zakładanie i prowadzenie przedszkoli. Tym samym z uwagi na treść art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie można uznać za podatnika strony skarżącej w omawianym zakresie;

- w ocenie Sądu rozpoznające przedmiotową sprawę przytoczone powyżej regulacje wskazują, że pobieranie przez samorządy spornych opłat publicznych należy uznać za wykonywanie władztwa publicznego.
- w dalszej kolejności zauważyć należy, że proces rekrutacji do publicznych przedszkoli (żłobków), na co słusznie zwróciła uwagę strona skarżąca, jest sformalizowany i przebiega na podstawie stosownych przepisów prawa, a o przyjęciu lub nieprzyjęciu dziecka do przedszkola decyduje dyrektor danej placówki lub powołana komisja rekrutacyjna. **Nadto zasady uczęszczania dzieci do przedszkoli wynikają ze stosunków uregulowanych w przepisach publicznego prawa administracyjnego (w przypadku odmowy przyjęcia dziecka do placówki rodzicom przysługuje skarga do sądu administracyjnego wyłącznie), a nie w ramach prawa cywilnego;**
- w oparciu o powyższe Sąd stwierdził, że Gmina w zakresie, w jakim pobiera opłaty za czesne i wyżywienie w przedszkolach i żłobkach, nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, co wynika z przedstawionych zasad stosowania regulacji prawnej, zawartej w art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

Z tak postawionymi tezami w orzecznictwie sądowym nie zgadza się Minister Finansów, wskazując w licznych interpretacjach prawa podatkowego¹⁴⁴ na wykładnię ujmującą powyższe czynności jako zwolnione przedmiotowo z opodatkowania VAT. Rozróżnienie czynności niepodlegającej VAT i czynności podlegającej VAT zwolnionej przedmiotowo z opodatkowania jest szczególnie istotne w kontekście:

- obowiązku (bądź jego braku) prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT wobec takich czynności (w tym ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących);

¹⁴⁴ Por. interpretacja indywidualna z 6 września 2016 r., IBPP1/4512-413/16-2/AW.

- obowiązku (bądź jego braku) ujmowania wartości czynności w częściowej oraz docelowej deklaracji VAT;
- obowiązku uwzględnienia wartości takich czynności stosownie dla potrzeb określenia prewspółczynnika¹⁴⁵, względnie proporcji sprzedaży¹⁴⁶, przy kształtowaniu prawa odliczenia VAT z tytułu czynionych wydatków.

Minister Finansów podkreśla, że pobyt w przedszkolach jest odpłatny, a wysokość opłaty określa się na podstawie uchwał rady miasta. Istnieje przy tym bezpośredni związek pomiędzy dokonaną płatnością a świadczoną przez przedszkole usługą. W konsekwencji należy stwierdzić, że JST, świadcząc dane usługi, jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, prowadzącym działalność gospodarczą, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy. Zatem w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 15 ust. 6 ustawy i opłaty za pobyt dzieci w przedszkolach podlegać będą opodatkowaniu VAT (przy czym objęte będą zwolnieniem przedmiotowym z VAT – stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 24 u.p.t.u.).

5.3.2. Złomowanie pojazdów

Na podstawie art. 50a ust. 2 i art. 130a ust. 10 Ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym¹⁴⁷, jeśli pojazdy usunięte z dróg publicznych, stref zamieszkania i stref ruchu nie nadają się do eksploatacji, właścicielem tych pojazdów staje się gmina. Ma ona obowiązek podjęcia stosownych działań, w tym recyklingowych, określonych ustawowo, w toku których podejmowane są czynności także na podstawie umów cywilnoprawnych.

NSA w Warszawie, dokonując oceny zagadnienia złomowania pojazdów przez JST w kontekście regulacji u.p.t.u. (w zakresie, czy czynność taka stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą VAT, czy też są to działania JST wykonywane w trybie publicznoprawnym niepodlegającym VAT), wskazał w wyroku z dnia 20 kwietnia 2016 r. w sprawie I FSK 1971/14¹⁴⁸, co następuje:

- Minister Finansów forsuje w istocie stanowisko, zgodnie z którym organ władzy publicznej będzie podatnikiem VAT zawsze wtedy, gdy wykonuje czynności mieszczące się w zakresie jego zadań na podstawie umowy

¹⁴⁵ O którym mowa w art. 86 ust. 2a i nast. oraz ust. 22 u.p.t.u.

¹⁴⁶ Określonej w art. 90 i art. 91 u.p.t.u.

¹⁴⁷ Dz.U. z 2012 r., poz. 1137 ze zm.

¹⁴⁸ Por. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/34354CFD59> (dostęp: 25.01.2017).

cywilnoprawnej; tym samym, skoro czynność przekazania pojazdów do demontażu ma charakter cywilnoprawny, to Gmina występuje w tym zakresie jako podatnik VAT;

- kryterium cywilnoprawnej podstawy działań organów publicznych, sformułowane w art. 15 ust. 6 u.p.t.u., może być stosowane dopiero wówczas, gdy bez wątplenia ustalone zostanie, że działania te spełniają przesłanki działalności gospodarczej określone w ust. 2 ww. artykułu;
- nie wystarczy bowiem do objęcia systemem VAT, by dana czynność (cywilnoprawna) spełniała przesłanki uznania jej za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, lecz niezbędne jest, by dostawa ta została wykonana w ramach działalności gospodarczej;
- (...) czynności przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji związane były ze zwykłym wykonywaniem prawa własności, a tym samym – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości (por. np. wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Słaby i in., pkt 36, 39) – nie mogą być kwalifikowane jako działalność gospodarcza; mając w związku z tym na uwadze granice skargi kasacyjnej (art. 183 § 1 Ppsa), poprzestać zasadniczo należy na podważeniu stanowiska organu, jakoby kluczowym kryterium oceny przedmiotowych dostaw była ich cywilnoprawna podstawa.

Powyższe tezy NSA jednoznacznie kształtują działania JST w zakresie złomowania pojazdów jako wyłączone z systemu VAT. Tym samym stanowisko Ministra Finansów o ich opodatkowaniu VAT jest nieuzasadnione.

5.3.3. Pomoc Społeczna

Kwalifikacja czynności w zakresie pomocy społecznej na gruncie VAT podobnie jak w przypadku usług wychowawczych nie jest postrzegana jednolicie.

Organy podatkowe, w zasadzie w sposób analogiczny jak przy usługach wychowawczych wskazują, że usługi pomocy społecznej, ze względu na swój zindywidualizowany charakter oraz zakładaną odpłatność kwalifikują się jako czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Co prawda ustawa o VAT przewiduje, że usługi pomocy społecznej (w tym m.in. świadczenia środowiskowych domów samopomocy, domów pomocy społecznej, powiatowych centrów pomocy rodzinie itd.) objęte powinny być

zwolnieniem przedmiotowym z VAT, określonym w art. 43 ust. 1 pkt 22 u.p.t.u., jednakże konsekwencją takiej kwalifikacji pozostaje szereg obowiązków ewidencyjnych związanych z rozliczaniem na gruncie VAT usług zwolnionych. Stanowisko organów podatkowych znalazło odzwierciedlenie m.in. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25.11.2016, sygn. 0461-ITPP1.4512.715.2016.1.MN, czy interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 07.07.2016 r. IPTPP3.4512.242.2016.1.JM.

Przeciwnie stanowisko w tej sprawie zajmują sądy administracyjne. W uzasadnieniach wyroków poszczególne sądy orzekające wskazują, że czynności pomocy społecznej np. wykonywane przez gminny dom pomocy społecznej są czynnościami ze sfery publicznoprawnej. W wyroku z dnia 6 czerwca o sygn.. I SA/Kr 462/13 WSA w Krakowie wskazał w odniesieniu do domów pomocy społecznej realizujących czynności pomocy społecznej na następujące okoliczności:

- dom opieki społecznej działa na odmiennych zasadach niż podmioty prowadzące działalność gospodarczą w tym samym zakresie (zasady działania domu opieki społecznej zostały wskazane powyżej, natomiast działalność gospodarcza w tym zakresie została unormowana w Rozdziale 3 ustawy o pomocy społecznej). Jak wyżej zaznaczono tworzenie i utrzymanie domu pomocy społecznej należy do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym.
- zarówno umieszczenie danej osoby w domu opieki społecznej jak i opłata za pobyt lub zwolnienie z niej wynika z decyzji administracyjnej, przy czym wysokość tej opłaty ustalana jest jak wskazano w sposób określony w ustawie o pomocy społecznej (art. 60 i nast.). Zatem to organ samorządu terytorialnego (np. gminy) decyduje w ramach sprawowania władztwa publicznego kto i na jakich zasadach zostanie umieszczony w domu opieki społecznej.
- Opłaty pobrane przez dom za pobyt w nim odprowadzane są do budżetu gminy. Wydatki domu pokrywane są z budżetu gminy. Pobrane przez dom opłaty mają charakter daniny publicznej, ponieważ jest ona pobierana przez organ samorządowy w interesie osoby przebywającej w domu opieki społecznej (vide art. 54 ust. 1

i art. 55 ust. 1 cyt. ustawy), a pobierana jest w związku z ustawowym obowiązkiem organu samorządu terytorialnego do prowadzenia domów opieki społecznej i jest związana z realizacją celu publicznego.

W związku z powyższym zdaniem sądów administracyjnych usługi pomocy społecznej realizowane przez JST znajdują się poza zakresem VAT (nie podlegają opodatkowaniu VAT). Inne wyroki potwierdzające powyższe stanowisko: prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 22.08.2012 r., sygn. III SA/Wa 3092/11, oraz nieprawomocne: wyrok WSA w Warszawie z dnia 13.10.2015 r., sygn. III SA/Wa 3650/14 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25.06.2015 r., sygn. I SA/Po 589/15).

Ze względu na powyższe rozbieżności, istotnym jest, aby do czasu definitywnego ukształtowania wykładni ustawy VAT w tym zakresie, mieć na względzie potencjalne skutki ujęcia czynności w zakresie pomocy społecznej jako czynności objętych zwolnieniem przedmiotowym z VAT, i aby zapewnić przy realizacji tych czynności warunki ich wyłączenia z ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących. (na podstawie par. 2 ust.1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas w zw. z poz. 39 tego rozporządzenia zwolnione z ewidencjonowania przy pomocy kasy fiskalnej będą *usługi świadczone na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła).*

5.4. Przykłady działalności JST pozostające poza zakresem VAT

Przykłady działań JST, które obecnie są już powszechnie akceptowane jako wyłączone z systemu VAT (także przez Ministra Finansów) z uwagi na ukształtowaną przez sądy administracyjne linię orzeczniczą, to m.in. opłaty za zajęcie pasa drogowego oraz opłaty za korzystanie z przystanków i dworców przez operatorów i przewoźników.

5.5. Ewidencjonowanie i dokumentowanie czynności opodatkowanych VAT – wybrane zagadnienia

5.5.1. Dane JST na fakturach

Zgodnie z art. 106b ust. 1 u.p.t.u. podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż oraz dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane przez niego m.in. na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem, a także otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności opodatkowanej. W świetle art. 106e u.p.t.u. faktura powinna zawierać m.in. **nazwy podatnika** i nabywcy towarów lub usług, ich **adresy oraz numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku**.

Ustawodawca ma szczególne podejście do kompleksowego podatnika VAT czynnego w postaci JST (składającego się z wielu wyodrębnionych dla potrzeb finansów publicznych jednostek sektora finansów publicznych¹⁴⁹, w tym JST, samorządowej jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego), ponadto JST oraz poszczególne jednostki organizacyjne podlegające centralizacji VAT wraz z JST muszą wypełniać szereg obowiązków nałożonych przepisami obowiązującego prawa, w tym u.r.¹⁵⁰ W związku z tym zasadne jest właściwe skonfigurowanie nazwy podatnika oraz jego danych widniejących na fakturach wystawianych (i otrzymywanych) przez kompleksowo postrzeganą JST dla potrzeb VAT.

W ocenie autorów pożądané jest, aby oznaczenie to uwzględniało wszelkie aspekty prawne wynikające z u.p.t.u. oraz wskazywanych powyżej ustaw. Konsolidacja na poziomie JST rozliczeń VAT poszczególnych jednostek organizacyjnych nie zmienia bowiem sposobu postrzegania tych jednostek na gruncie finansów publicznych oraz rachunkowości.

Jak wskazano, zgodnie z art. 9 u.f.p. sektor finansów publicznych tworzą m.in. JST, jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe. Te – stosownie do art. 40 u.f.p. – prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości (z uwzględnieniem zasad określonych w u.f.p.). Tym samym

¹⁴⁹ Por. art. 9 pkt 2–4 u.f.p.

¹⁵⁰ Szczególnie art. 4, art. 20 u.r. w powiązaniu z art. 40 u.f.p.

na gruncie finansów publicznych oraz rachunkowości jednostka budżetowa nie traci swojej „podmiotowości” czy też „odrębności” (zarówno jako jednostka sektora finansów publicznych, jak i jednostka w rozumieniu przepisów o rachunkowości).

Jednocześnie należy odnotować, że podstawę zapisów w księgach rachunkowych (jednostki) stanowią dowody księgowe (dowody źródłowe) stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Do takich dowodów należą m.in. faktury, które dokumentują transakcje opodatkowane VAT oraz stanowią bądź dowody księgowe zewnętrzne obce (tj. otrzymane od kontrahentów), bądź dowody księgowe zewnętrzne własne (tj. przekazywane w oryginale kontrahentom). Tym samym faktura jako forma udokumentowania poszczególnych transakcji z jednej strony będzie elementem skonsolidowanego rozliczenia VAT JST jako jednego, kompleksowo postrzeganego podatnika VAT czynnego, z drugiej – dokumentem księgowym odnoszącym się do poszczególnych jednostek prowadzących swoją rachunkowość.

Wobec tego faktury dokumentujące transakcje, których stroną podatkową jest JST, a które otrzymywane są bądź wystawiane w imieniu JST jako podatnika VAT bezpośrednio przez poszczególne jednostki organizacyjne, winny zawierać dane wskazujące na stronę transakcji z punktu widzenia VAT oraz jako jednostkę rozliczającą bezpośrednio transakcję w księgach rachunkowych.

Początkowo Minister Finansów stał na stanowisku, że właściwym oznaczeniem w treści faktur nazwy podatnika oraz jego adresu i numeru, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, jest:

Nazwa JST: Gmina/Miasto/Powiat/Województwo

Nazwa jednostki organizacyjnej:

Adres jednostki organizacyjnej:

NIP JST: Gminy/Miasta/Powiatu/Województwa

W interpretacji indywidualnej z dnia 20 października 2016 r. 2461-IBPP1.4512.592.2016.1.KJ, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał wprost, że w oznaczeniu na fakturach podatnika (scentralizowanej gminy w zakresie czynności wykonywanych w jej imieniu przez jednostki organizacyjne) można pominąć adres Gminy (w rzeczywistości adres urzędu).

Obecnie jednak Minister Finansów zmienił sposób postrzegania tej kwestii, i w zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów broszurze z dnia 24 listopada 2016 r., wskazuje, że właściwym sposobem

oznaczania scentralizowanej JST na fakturach sprzedażowych jest określenie: nazwy JST, numeru NIP JST, adresu siedziby urzędu obsługującego JST.

Jednocześnie Minister nadmienia, że nie ma przeszkód, aby faktury zawierały dodatkowo dane jednostki organizacyjnej (np. określenie nazwy i formy jednostki oraz jej adresu), która faktycznie dokonuje czynności udokumentowanej fakturą. Minister wskazał, że tak wystawiona faktura będzie stanowiła podstawę do odpowiedniego przyporządkowania księgowego w dokumentacji prowadzonej przez jednostkę organizacyjną. Podobne zasady obowiązują przy fakturach wystawianych na rzecz JST (lub jej jednostek organizacyjnych). Faktury powinny być wystawiane na JST, z ewentualnym wyszczególnieniem danych jednostki organizacyjnej, której nabycie udokumentowane daną fakturą dotyczy.

Analizując dwa przedstawione powyżej poglądy, zasadnym jest wskazanie, że proponowane sposoby wypełniają w obu przypadkach prawnopodatkowe warunki określenia stron transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT.

Zgodnie z art. 106e ust. 1 u.p.t.u. na fakturze powinny znajdować się m.in. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy. Z kolei art. 21 ust. 1 u.r. stanowi, że dowód księgowy powinien zawierać m.in. określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej.

W świetle powyższych regulacji u.p.t.u. w przypadku czynienia wydatku bądź uzyskania dochodu przez jednostkę organizacyjną nie ma potrzeby wskazywania na fakturze dodatkowo, poza adresem tejże jednostki organizacyjnej, adresu samej JST, która tę jednostkę utworzyła. Można bowiem zauważyć, że przytoczone regulacje odnoszą się wprost do **adresów podatnika** (nie tylko do adresu jego siedziby), a zatem również do miejsc zgłoszonych adresowo w organie podatkowym jako miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (identyfikowanej na gruncie u.p.t.u.), czy też w stosunku do JST adresów jednostek organizacyjnych ujętych w załączniku do oświadczenia składanym przez JST dla potrzeb centralizacji VAT przed jej rozpoczęciem, nie później niż przed 1 stycznia 2017 r.

Spoglądając zatem na JST jako całość realizującą swoją działalność za pośrednictwem utworzonych przez siebie jednostek organizacyjnych, zasadne jest wskazanie, że adresy poszczególnych jednostek organizacyjnych wypełnią pojęcie adresu prowadzenia działalności.

Powyższy pogląd znajduje uzasadnienie w wydawanych interpretacjach indywidualnych, dotyczących danych, którymi powinien posługiwać się podatnik mający oddział czy też osoba fizyczna mająca inne niż miejsce zamieszkania główne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Interpretacje te **wiążą oznaczenie adresu podatnika z danymi przekazanymi organom skarbowym dla potrzeb identyfikacji** (por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2015 r., IPPP1/443-1359/14-2/AS; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 30 grudnia 2008 r., ITPP1/443-893/08/JJJ). Co za tym idzie – skoro treść art. 5 ustawy centralizacyjnej **obliguje do wskazania organom podatkowym poszczególnych jednostek organizacyjnych objętych scentralizowanym rozliczeniem VAT**, okoliczność taka wypełni regułę zgłoszenia tychże jednostek jako adresów miejsc prowadzenia działalności i umożliwi podatnikowi stosowanie ich dla potrzeb fakturowania podejmowanych czynności.

5.5.2. Ewidencjonowanie sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących – zwolnienia z ewidencjonowania

Zgodnie z art. 111 ust. 1 u.p.t.u. podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących (do obrotu wykazywanego w powyższej ewidencji nie wlicza się kwoty podatku należnego), o ile nie korzystają ze zwolnienia z ewidencjonowania określonego treścią Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących¹⁵¹.

Rozporządzenie to definiuje kategorie zwolnień podmiotowych z ewidencjonowania (do 31 grudnia 2017 r.), przede wszystkim określonych limitem obrotu zrealizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, który nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł; a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie

¹⁵¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1215.

przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20 000 zł.

Rozporządzenie wprowadza także w § 3 ust. 1 pkt 3 zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe. Zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2016 r.: podatników, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, wymienione w części I załącznika do rozporządzenia, w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, zwany dalej „udziałem procentowym obrotu”, był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80%.

W § 2 ust. 1 oraz załącznika do omawianego rozporządzenia wprowadzono natomiast zwolnienia przedmiotowe obejmujące określone enumeratywnie czynności, które do 31 grudnia 2017 r. zwolnione zostały z obowiązku ewidencjonowania.

Treść załącznika – uwzględniając specyfikę działalności JST – wprowadza zwolnienie czynności wymienionych w tabeli 1.

Tabela 1. Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania

Symbol PKWiU		Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania
I. Dostawa towarów lub świadczenie usług, których przedmiotem są następujące towary lub usługi:		
	35	Energia elektryczna, paliwa gazowe, para wodna, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych
	36	Woda w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody
	37	Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków; osady ze ścieków kanalizacyjnych
	38.11.1	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu
	38.11.2	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadających się do recyklingu
	38.11.6	Usługi związane z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów innych niż niebezpieczne
	ex 49.31.10.0	Transport kolejowy pasażerski, miejski i podmiejski – dotyczy wyłącznie przewozów metrem rozkładowych pasażerskich, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
	ex 49.31.2	Pozostały transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski – dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
	ex 49.39.1	Transport lądowy pasażerski, rozkładowy: międzymiastowy i specjalizowany – dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
	ex 49.39.35.0	Transport drogowy pasażerski pojazdami napędzanymi siłą mięśni ludzkich lub ciągnionymi przez zwierzęta
	ex 55.10.10.0	Usługi w zakresie noclegów i usługi towarzyszące świadczone przez hotele, motele, pensjonaty i inne obiekty hotelowe – dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
	ex 55.20.19.0	Pozostałe usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania bez obsługi

		– dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
	ex 55.90.1**	Pozostałe usługi związane z zakwaterowaniem z wyłączeniem PKWiU 55.90.13.0 – dotyczy wyłącznie: usług krótkotrwałego zakwaterowania pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych (z wyłączeniem usług hotelarskich i turystycznych) jeżeli świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą
	Bez względu na symbol PKWiU	Usługi telekomunikacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 25a ustawy
	64-66	Usługi finansowe i ubezpieczeniowe
	ex 68.20.1**	Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi jeżeli świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła
	ex 81	Usługi związane z utrzymaniem porządku w budynkach i zagospodarowywaniem terenów zieleni z wyłączeniem usług związanych z zagospodarowywaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30.10.0)
	84	Usługi administracji publicznej i obrony narodowej; usługi w zakresie obowiązkowych zabezpieczeń społecznych
	ex 85	Usługi w zakresie edukacji z wyłączeniem: <ul style="list-style-type: none"> – usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych (PKWiU 85.51.10.0), – usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca (PKWiU 85.52.11.0), – usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy (PKWiU 85.53.11)
II. Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności		
	Dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz	

	członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych, przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali
	Dostawa nieruchomości
	Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła
	Dzierżawa gruntów oraz oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste
	Sprzedaż biletów komunikacji lotniczej oraz posiłków i towarów na pokładach samolotów
	Czynności wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 5 i ust. 2 oraz w art. 8 ust. 2 ustawy
	Usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 ustawy, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu
**	Dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji

ex – dotyczy wyłącznie danej usługi z danego grupowania; ** w przypadku podatników dokonujących dostawy towarów lub świadczenia usług, wskazanych w niniejszych pozycjach (o których mowa w poz. 21, 26, i 50 załącznika do rozporządzenia), zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli dostawa towarów i świadczenie usług w całości zostały udokumentowane fakturą

Rozporządzenie wprowadziło także w § 4 czynności obligatoryjnie objęte ewidencjonowaniem, które niezależnie od obrotu oraz szeroko pojętego charakteru i zakresu działalności podatnika ewidencjonowane winny być na bieżąco. Są to m.in. czynności:

- 1) dostawy (z wyjątkami określonymi w treści rozporządzenia):
 - sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten (PKWiU ex 26 i ex 27.90);
 - sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1);
 - wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od VAT, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.;
 - zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych;
- 2) świadczenia usług (z wyjątkami określonymi w treści rozporządzenia):
 - przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia;
 - związanych z wyżywieniem (PKWiU 56), wyłącznie:

- świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz

usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (katering).

Określając obowiązek stosowania kas rejestrujących dla potrzeb centralizacji VAT w zakresie kompleksowo postrzeganego podatnika – JST (a zatem wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi zdefiniowanymi w ustawie centralizacyjnej), w toku weryfikacji obowiązku stosowania tejże ewidencji w pierwszej kolejności należy się odnieść do opisanych powyżej zwolnień (podmiotowych i podmiotowo-przedmiotowych), ponieważ kształtują one wyłączenie podmiotowe JST z obowiązku stosowania kas rejestrujących¹⁵².

¹⁵² Warto również mieć na względzie zapisy art. 8 ustawy centralizacyjnej, w świetle którego: JST, których jednostki organizacyjne dokonujące sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o których mowa w art. 2 pkt 19 u.p.t.u., były obowiązane zgodnie z przepisami prawa podatkowego dotyczącymi podatku do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, mogą nadal wykorzystywać kasy,

Jeżeli JST nie będzie jednak uprawniona do korzystania ze zwolnień podmiotowych, należy przystąpić do analizy zakresu zwolnień przedmiotowych, aby określić, czy JST podlega (czy też nie podlega) wyłączeniu z obowiązku stosowania kas przy realizacji poszczególnych czynności, względnie jakie czynności JST objęte zostały obowiązkiem ewidencjonowania.

5.5.3. Jednolity plik kontrolny JST dla potrzeb VAT

Jednolity plik kontrolny (JPK) to zbiór danych tworzonych z systemów informatycznych podmiotu gospodarczego przez bezpośredni eksport danych. Taki zbiór powinien zawierać informacje o operacjach gospodarczych za dany okres oraz cechować się umożliwiającym łatwe przetwarzanie układem i formatem (zgodnie ze schematem XML). Ma się to przyczynić do szybszej i dokładniejszej analizy danych przez organy podatkowe, co z założenia uszczelni system podatkowy.

W dniu 1 lipca 2016 r. znowelizowana została ord.pod.: dodano art. 82 § 1b, nakładający na osoby prawne prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych obowiązek przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi finansów informacji o prowadzonej ewidencji dla potrzeb VAT, w postaci elektronicznej (na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych), za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Tym samym:

- podatnicy VAT (osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne) prowadzący księgi podatkowe

za pomocą których jednostki organizacyjne rozpoczęły prowadzenie tej ewidencji i które były przez nie wykorzystywane na dzień poprzedzający dzień podjęcia wspólnego rozliczania z JST, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2018 r.

Do 31 grudnia 2016 r. zwalnia się JST z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, jeżeli te jednostki organizacyjne w dniu poprzedzającym dzień podjęcia wspólnego rozliczania z JST korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

JST, która w zakresie czynności wykonywanych przez jej jednostki organizacyjne korzystała ze zwolnienia na podstawie ust. 2, rozpoczynająca w zakresie tych czynności prowadzenie ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, może odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup w okresie do 30 czerwca 2017 r. każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

przy użyciu programów komputerowych będą mieli obowiązek comiesięcznego przekazywania (nawet jeżeli rozliczają się kwartalnie) – bez wezwania organu podatkowego – **ewidencji zakupów i sprzedaży VAT** w formie odpowiadającej strukturze JPK;

- obowiązek ten dotyczy dużych przedsiębiorców już od 1 lipca 2016 r. (a więc ewidencji za lipiec 2016 r. składanej do 25 sierpnia 2016 r.), małych i średnich przedsiębiorców – od 1 stycznia 2017 r., a mikroprzedsiębiorców od 1 stycznia 2018 r.;
- podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych będą zobowiązane do przysyłania – na żądanie organów podatkowych – całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w formie odpowiadającej strukturze JPK.

Po uchwaleniu przepisów dotyczących JPK pojawiło się wiele pytań związanych z zakresem stosowania tych przepisów. Wątpliwości dotyczyły zwłaszcza tego, czy również JST są zobowiązane (i od kiedy) do przekazywania danych w formacie JPK.

W wydanej 20 czerwca 2016 r. interpretacji ogólnej nr PK4.8012.55.2016. Minister Finansów stwierdził m.in.:

- wskazane terminy stosowania JPK w zakresie ewidencji VAT będą miały odpowiednie zastosowanie również do podmiotów niemających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a więc także do jednostek samorządu terytorialnego;
- o tym, od kiedy opisane obowiązki obciążać będą JST, decydować będzie zatem wielkość zatrudnienia i spełnienie jednego z kryteriów bilansowych; dla przypomnienia warto podkreślić, że zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej:
 - za **dużego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych zatrudniał średnio co najmniej 250 pracowników lub osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych przekraczający 50 mln euro albo sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat przekraczające 43 mln euro;
 - za **średniego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych zatrudniał

średnio mniej niż 250 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający 50 mln euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły 43 mln euro;

- za **małego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający 10 mln euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły 10 mln euro;
- za **mikroprzedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający 2 mln euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły 2 mln euro.

W konsekwencji zgodnie z interpretacją okresy przejściowe należy odpowiednio zastosować do podatników VAT obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u., którzy nie mają statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Dodatkowo Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 sierpnia 2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1337) przedłużono (nie natomiast zwolniono z obowiązku) do 31 stycznia 2017 r. termin przekazywania informacji JST oraz ich związkom, a także samorządowym jednostkom budżetowym i samorządowym zakładom budżetowym utworzonym przez JST oraz urzędowi obsługującemu JST działającemu w formie samorządowej jednostki budżetowej, jeżeli rozliczają się jako podatnicy VAT odrębnie od JST.

Tym samym aby ustalić obowiązek sporządzenia i przekazywania elektronicznych plików zawierających dane według konfiguracji ewidencji VAT, JST oraz jej jednostki organizacyjne będą zobowiązane do określenia swojego

statusu (podobnie jak przedsiębiorcy) na podstawie kryteriów zatrudnienia oraz obrotu netto z określonej sprzedaży lub sumy posiadanych aktywów. Co istotne, status ten w pierwszej kolejności będzie weryfikowany osobno dla JST oraz każdej z jednostek organizacyjnych (o ile centralizacja VAT nastąpiła od 1 stycznia 2017 r.), by dzięki temu zdefiniować, czy powstał obowiązek przekazywania danych przed 1 stycznia 2017 r. (którego termin został przesunięty zgodnie z ww. rozporządzeniem. do 31 stycznia 2017 r.), a następnie łącznie dla JST i jednostek organizacyjnych postrzeganych kompleksowo jako jeden podatnik VAT czynny, by zdefiniować istnienie obowiązku w zakresie ewidencji zdarzeń następujących od 1 stycznia 2017 r.

6. Odliczenie VAT – prewspółczynnik i współczynnik

6.1. Uwagi wstępne

Podstawowa cecha VAT – jego neutralność – przejawia się w tym, że jest on odliczalny. Z samej bowiem konstrukcji VAT wynika podstawowe i fundamentalne prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego¹⁵³. Przepisem krajowym regulującym tę kwestię jest przede wszystkim art. 86 ust. 1 u.p.t.u. Stanowi on, że w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego¹⁵⁴. Kwotę podatku naliczonego stanowi przy tym przede wszystkim suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług, a także dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi¹⁵⁵.

W świetle powyższego należy uznać, że prawo do odliczenia VAT determinowane jest następującymi okolicznościami:

- a) dokonaniem nabycia towarów i usług w ramach posiadanego statusu podatnika VAT;
- b) wykorzystywaniem nabytych towarów i usług do wykonywania czynności opodatkowanych VAT;
- c) stopniem wykorzystania nabytych towarów i usług przy wykonaniu czynności opodatkowanych VAT – wpływającym na zakres prawa do odliczenia VAT.

Co istotne jednak, w art. 88 ust. 1 i 3a u.p.t.u. określono katalog zakupów, od których w ogóle nie przysługuje prawo do odliczenia VAT. Dotyczy to m.in. sytuacji:

- nabycia usług noclegowych i gastronomicznych;
- sprzedaży, która została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący;
- transakcji udokumentowanych fakturą, które nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione od podatku;

¹⁵³ A. Bartosiewicz, *Komentarz VAT*, Warszawa 2016, komentarz do art. 2016.

¹⁵⁴ Z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 u.p.t.u.

¹⁵⁵ Zob. art. 86 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.

- wystawionych faktur, faktur korygujących lub dokumentów celnych stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności), podających kwoty niezgodne z rzeczywistością (w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością), potwierdzających czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego¹⁵⁶ (w części dotyczącej tej czynności).

6.2. Zakres prawa do odliczenia VAT

Jednym z najważniejszych warunków koniecznych do odliczenia podatku VAT jest istnienie związku pomiędzy dokonanymi zakupami a czynnościami opodatkowanymi, czyli takimi, w związku z którymi powstaje podatek należny. Ustawodawca nie precyzuje przy tym, w jaki sposób i w jakim zakresie towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonania czynności opodatkowanych, aby umożliwiło to podatnikowi dokonanie odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji uznaje się, że związek ten może być bezpośredni albo pośredni¹⁵⁷.

Z perspektywy scentralizowanej JST dla zaistnienia prawa do odliczenia istotne jest zatem, aby dany zakup dokonany przez JST (samodzielnie lub za pośrednictwem jej jednostek budżetowych lub zakładów budżetowych) implikował bezpośrednio lub pośrednio powstanie podatku należnego. Oznacza to, że w przypadku zakupów związanych wyłącznie („w całości”) z działalnością opodatkowaną scentralizowanej JST przysługuje pełne odliczenie VAT. Jeżeli natomiast nabyte towary i usługi są wykorzystywane tylko do działalności niepodlegającej opodatkowaniu, względnie służą czynnościom co prawda podlegającym VAT, lecz objętym zwolnieniami przedmiotowymi, scentralizowanej JST w ogóle (w żadnym zakresie) nie przysługuje z tego tytułu prawo do odliczenia VAT. Podobnie będzie, jeśli nabyte przez JST towary i usługi jednocześnie służą działalności zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu. Z kolei w sytuacji jednoczesnego wykorzystania wydatków:

¹⁵⁶ W przywołanych przepisach mowa jest o czynnościach prawnych sprzecznych z ustawą, mających na celu obejście ustawy, sprzecznych z zasadami współżycia społecznego oraz o pozorności oświadczeń woli.

¹⁵⁷ Zob. T. Bełdyga (red.), *VAT w gminach*, Warszawa 2014, s. 65; T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2016.

- do działalności opodatkowanej według właściwej stawki VAT i działalności niepodlegającej opodatkowaniu – konieczne będzie zastosowanie prewspółczynnika;
- do działalności opodatkowanej według właściwej stawki VAT i działalności zwolnionej z VAT – konieczne będzie zastosowanie współczynnika;
- do działalności opodatkowanej według właściwej stawki VAT, działalności zwolnionej z VAT i działalności niepodlegającej opodatkowaniu – konieczne będzie zastosowanie zarówno prewspółczynnika, jak i współczynnika.

Powyższe powoduje, że w pierwszej kolejności należy dokonać właściwego przyporządkowania określonych wydatków, tak aby można było ocenić potencjalny zakres odliczenia podatku VAT. Jest to istotne dla każdej JST, ale również dla jej jednostek organizacyjnych, w których występują czynności opodatkowane według właściwych stawek VAT. Dla uproszczenia zakres prawa do odliczenia w przypadku wydatków wykazujących różny związek z działalnością opodatkowaną VAT został zaprezentowany na schemacie 1.

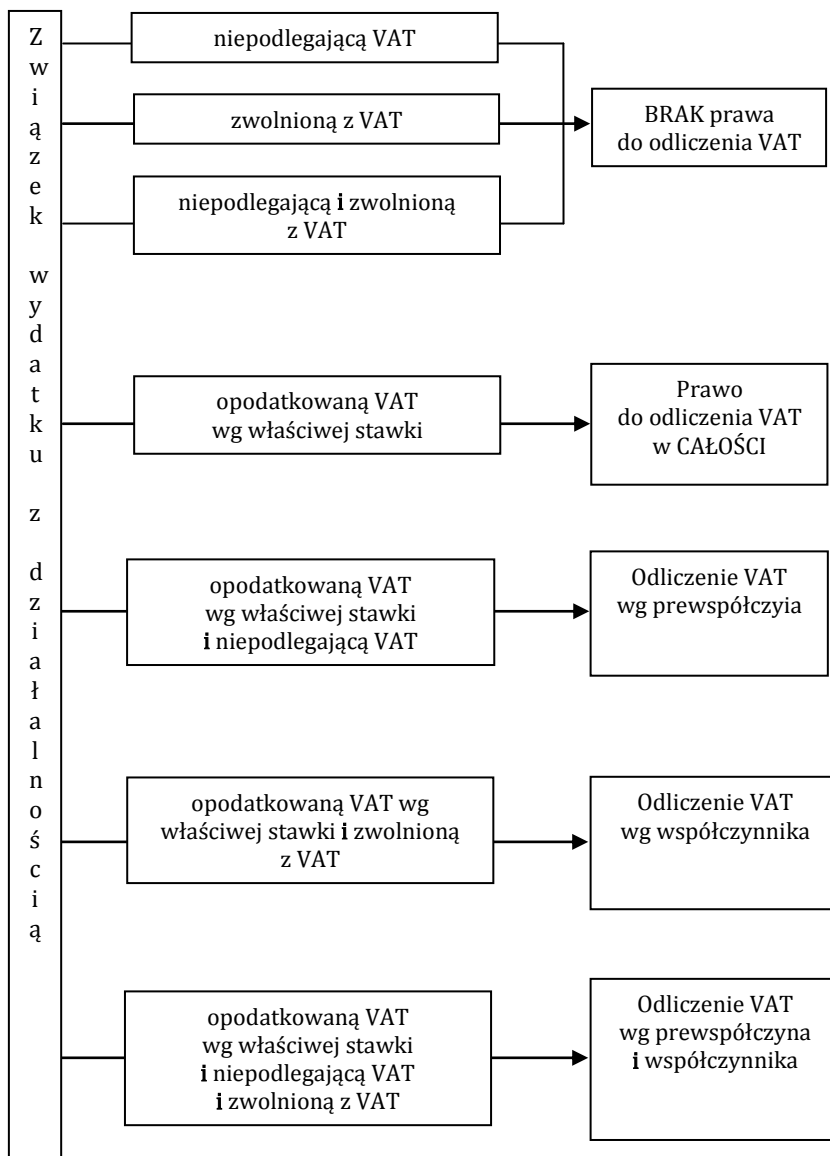
6.3. Prewspółczynnik

6.3.1. Stan prawny obowiązujący do końca 2015 r.

Do końca 2015 r. w u.p.t.u. brakowało przepisów, które regulowałyby kwestie związane z zakresem odliczenia VAT od wydatków, które służą jednocześnie działalności opodatkowanej oraz działalności niepodlegającej opodatkowaniu VAT. Obowiązywał wówczas wyłącznie art. 86 ust. 1, który wskazywał ogólne prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, oraz art. 86 ust. 7b dotyczący zasad odliczenia VAT w przypadku nabycia lub wytworzenia nieruchomości wykorzystywanych do tzw. celów mieszanych.

Podobnie treść art. 90 u.p.t.u., wskazująca na konieczność obliczenia proporcji przy odliczaniu VAT, nie odnosiła się do działalności innej niż działalność gospodarcza. Przepis ten dotyczy bowiem wyłącznie sytuacji, w której podmiot wykonuje dane czynności w ramach działalności gospodarczej, a więc działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT. Nie obejmuje zatem czynności

Schemat 1. Zakres prawa do odliczenia VAT



poza działalnością gospodarczą, czyli np. niepodlegających opodatkowaniu VAT – co zostało potwierdzone przez NSA w uchwale z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10. NSA podkreślił, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności) podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 u.p.t.u., lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi bowiem do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży. Jeżeli podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%). W przedmiotowej uchwale NSA wskazał ponadto, że przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tego zagadnienia nie ma również podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków.

Niemniej jednak organy podatkowe w wydawanych indywidualnych interpretacjach podatkowych, mimo przywołanej uchwały, uznawały, że w przypadku podatników prowadzących tzw. działalność mieszaną (tzn. działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów u.p.t.u. oraz działalność niemającą charakteru gospodarczego) – co dotyczyło w głównej mierze JST – konieczne jest stosowanie wstępnej alokacji podatku. Nie precyzowały przy tym, w jaki sposób należało dokonać tej alokacji, wskazując jedynie, że klucz podziału powinien być miarodajny i uzasadniony.

Stanowiska prezentowanego przez organy nie podzielała znaczna część sądów administracyjnych, w tym m.in. NSA w wyroku z dnia 9 lutego 2016 r., I FSK 1464/14¹⁵⁸. NSA podkreślił, że w stanie prawnym obowiązującym do końca

¹⁵⁸ Podobnie wypowiedział się WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 czerwca 2016 r., I SA/Wr 266/16; WSA w Bydgoszczy w wyroku z 23 września 2015 r., I SA/Bd 517/15; WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 22 września 2015 r., I SA/Gd 772/15; WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 2 czerwca 2015 r., I SA/Go 213/15; WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1332/15; WSA w Opolu w wyroku z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Op 154/15; WSA w Rzeszowie w wyrokach

2015 r. brakowało unormowania zagadnienia określenia proporcji (klucza lub innej metody), dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika (opodatkowanej i zwolnionej), jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego (niepodlegającej opodatkowaniu). Jeżeli więc JST, nabywając towary lub usługi, nie potrafiła przyporządkować tych wydatków do działalności podlegającej opodatkowaniu ani do działalności wyłączonej spod opodatkowania, nie była zobowiązana do stosowania proporcji, miała bowiem prawo do pełnego odliczenia.

6.3.2. Prewspółczynnik jako sposób określenia proporcji

Dopiero 1 stycznia 2016 r.¹⁵⁹ do polskiego porządku prawnego został wprowadzony prewspółczynnik, czyli metoda proporcjonalnego odliczenia VAT od wydatków ponoszonych przez podatnika, a wykorzystywanych jednocześnie do celów wykonywanej działalności opodatkowanej i celów innych niż działalność gospodarcza¹⁶⁰.

Prewspółczynnik jest używany wyłącznie w sytuacji, gdy nie ma możliwości zastosowania bezpośredniej alokacji dokonanych zakupów do wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej.

W przepisach u.p.t.u. nie posłużono się pojęciem „prewspółczynnik”, lecz sformułowaniem „sposób określenia proporcji”. Definiując to pojęcie, przewidziano, że sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Jednocześnie wyjaśniono, że nastąpi to, jeżeli sposób określenia proporcji:

- 1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonanie w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz

z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Rz 196/15, oraz z dnia 26 listopada 2015 r., I SA/Rz 1010/15; WSA w Szczecinie w wyrokach z dnia 2 marca 2016 r., I SA/Sz 195/150, oraz z dnia 19 marca 2015 r., I SA/Sz 167/15; WSA we Wrocławiu w wyrokach z dnia 9 marca 2015 r., I SA/Wr 2368/14, oraz z dnia 1 lipca 2015 r., I SA/Wr 806/15.

¹⁵⁹ Poprzez uzupełnienie art. 86 o ust. 2a–2h i ust. 22.

¹⁶⁰ Z wyjątkiem celów osobistych oraz użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza.

- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem celów osobistych oraz użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza), gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

6.3.3. Ustalenie prewspółczynnika – metody ustawowe

W art. 86 ust. 2c u.p.t.u. ustawodawca przewiduje przykładowy katalog metod obliczania prewspółczynnika [dalej: **metody ustawowe**], wskazując, że 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 pracę 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.

Wymienione wyżej sposoby liczenia prewspółczynnika to jedynie przykłady, zatem podatnik może przyjąć również inne metody jego obliczania, w tym oparte na modyfikacji wymienionych sposobów czy też na ich połączeniu. Ważne jest jednak, aby w każdym przypadku był w stanie wykazać, że zastosowana przez niego metoda spełnia wymogi ogólne, tj. najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych

nabyć, a także gwarantuje, że podatek naliczony zostanie odliczony jedynie w takiej części, w jakiej przypada na wykonywane przez tego podatnika czynności opodatkowane.

Aby obliczyć kwotę podatku naliczonego z wykorzystaniem prewspółczynnika, przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy. Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Powyższą prognozę 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. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym i zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej. W odniesieniu do kalkulacji prewspółczynnika należy odpowiednio stosować regulacje dotyczące współczynnika (proporcji), określające m.in. zasady ustalania obrotu¹⁶¹.

6.3.4. Ustalenie prewspółczynnika – metody z Rozporządzenia

Dla JST Minister Finansów wydał Rozporządzenie¹⁶², w którym ustalił specjalny dla nich sposób wyliczenia proporcji. W kontekście scentralizowanego modelu rozliczeń istotne jest, że – zgodnie z Rozporządzeniem – w przypadku JST sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych:

- urzędu obsługującego JST (tj. urzędu gminy, urzędu miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego);
- samorządowej jednostki budżetowej;
- samorządowego zakładu budżetowego.

W tym zakresie Rozporządzenie przewiduje wzory, według których ustala się sposób określenia prewspółczynnika.

¹⁶¹ Zob. szerzej pkt 6.3.4.

¹⁶² Na podstawie art. 86 ust. 22 u.p.t.u. Minister Finansów został upoważniony do określenia – w drodze rozporządzenia – w przypadku niektórych podatników, sposobu określenia proporcji, uznanego za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz 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.

Dodatkowo Ministerstwo Finansów zdecydowało się na wydanie Broszury informacyjnej z dnia 17 lutego 2016 r. – Zasady odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2016 r. [dalej: Broszura informacyjna] oraz załącznika do niej – Zasady obliczania zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników [dalej: „Załącznik do Broszury”]. W dokumentach tych Ministerstwo starało się wyjaśnić, w jaki sposób stosować nowe przepisy dotyczące prewspółczynnika.

Odnosząc się do poszczególnych wzorów zawartych w Rozporządzeniu, wskazać należy, że w przypadku **urzędu obsługującego JST** prewspółczynnik ustala się następująco:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;
- A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący JST, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej¹⁶³;

¹⁶³ Zgodnie z Załącznikiem do Broszury symbol A obejmuje dokonywane przez urząd:

- odpłatne dostawy towarów na terytorium kraju (opodatkowane lub zwolnione);
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (opodatkowane lub zwolnione);
- eksport towarów;
- wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów (jeśli takie czynności są przez urząd wykonywane);
- odpłatne dostawy towarów lub świadczenie usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem, gdyby były wykonywane na terytorium kraju (jeśli takie czynności są przez urząd świadczone).

Natomiast nie obejmuje:

- dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez JST do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio

D_{UJST} – dochody wykonane urzędu obsługującego JST¹⁶⁴.

do środków trwałych JST– używanych na potrzeby prowadzonej przez urząd obsługujący JST;

- transakcji dotyczących:
 - pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 u.p.t.u. w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

(Zob. § 2 pkt 4 oraz art. 86 ust. 2g w zw. z art. 90 ust. 5 i 6 u.p.t.u.).

¹⁶⁴ Zgodnie z Załącznikiem do Broszury symbol D_{UJST} obejmuje dochody wynikające z realizacji zadań JST jako organu władzy oraz realizacji zadań urzędu jako samorządowej jednostki budżetowej, tj.: dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu u.f.p. – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu JST, pomniejszone o:

- odsetki od środków na rachunkach bankowych;
- odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych;
- dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;
- spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;
- zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u., lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 u.p.t.u.;
- 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 u.f.p., 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 u.p.t.u., 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 u.p.t.u.;
- dochody uzyskane z tytułu dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez JST do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych JST – używanych na potrzeby prowadzonej przez JST działalności;
- dochody uzyskane z tytułu transakcji dotyczących:
 - pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 u.p.t.u. w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Natomiast w przypadku **jednostki budżetowej** prewspółczynnik ustala się według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej;

D – dochody wykonane jednostki budżetowej¹⁶⁵.

(Zob. § 2 pkt 9 oraz § 3 ust. 5 Rozporządzenia).

¹⁶⁵ Zgodnie z załącznikiem do Broszury symbol D obejmuje:

- dochody publiczne w rozumieniu u.f.p.;
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej w rozumieniu u.f.p.;
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu u.f.p.,

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 u.f.p., jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek;

- kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań JST.

Natomiast nie obejmuje:

- odsetek od środków na rachunkach bankowych;
- odsetek od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych;
- dywidend z tytułu posiadanych praw majątkowych;
- spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;
- środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych;
- dochodów uzyskanych z tytułu dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez JST do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych JST – używanych na potrzeby prowadzonej przez JST działalności;
- dochody uzyskane z tytułu transakcji dotyczących:
 - pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;

Z kolei w przypadku **zakładu budżetowego** prewspółczynnik ustala się według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej;

P – przychody wykonane zakładu budżetowego¹⁶⁶.

Ponadto Rozporządzenie przewiduje, że w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego powyższe podmioty mogą przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

- usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 u.p.t.u. w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

(Zob. § 2 pkt 10 oraz § 3 ust. 5 Rozporządzenia).

¹⁶⁶ Zgodnie z załącznikiem do Broszury symbol P obejmuje przychody zakładu budżetowego w rozumieniu u.f.p., w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu JST, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności, wykonując przypisane mu zadania JST.

Natomiast nie obejmuje:

- kwot zwróconych dotacji;
- odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu;
- odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.;
- przychodów uzyskanych z tytułu dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez JST lub zakład do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych JST lub zakładu – używanych na potrzeby prowadzonej przez ten zakład działalności;
- przychodów uzyskanych z tytułu transakcji dotyczących:
 - pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 u.p.t.u. w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

(Zob. § 2 pkt 11 oraz § 3 ust. 5 Rozporządzenia).

6.3.5. Prewspółczynnik dla JST – stanowisko organów

Zasadniczo JST (w tym jej jednostki organizacyjne) nie muszą stosować metody wyliczania prewspółczynnika wskazanej w Rozporządzeniu. Jak stanowi bowiem art. 86 ust. 2h u.p.t.u., jeśli podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie art. 86 ust. 22 u.p.t.u. (czyli przepisy Rozporządzenia), uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny, bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

Tę regulację prawną akcentowano w uzasadnieniu do projektu nowelizacji¹⁶⁷, w którym podnoszono, że JST ma możliwość zastosowania innego, w jej ocenie bardziej reprezentatywnego sposobu ustalenia proporcji odliczenia podatku, a nawet możliwość skonsultowania wybranego przez nią sposobu określenia proporcji w drodze indywidualnych interpretacji podatkowych. Ponadto w samym uzasadnieniu do projektu Rozporządzenia¹⁶⁸ wskazano, że „celem sposobu zaproponowanego w projektowanym rozporządzeniu jest przede wszystkim zagwarantowanie pewności prawa tym podmiotom. Pozwoli to także zminimalizować ewentualne przyszłe spory z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Podkreślenia jednak wymaga, że zgodnie z zapisem ustawowym, podatnicy, którym dedykowane jest to rozporządzenie, nie muszą stosować zawartych w nim zapisów i mogą stosować inny – bardziej w ich ocenie reprezentatywny sposób określenia proporcji, przy czym rezygnując ze stosowania rozporządzenia, nie skorzystają z pewności prawa gwarantowanej tym aktem”.

Mimo tych założeń w wydawanych obecnie indywidualnych interpretacjach organy podatkowe nie akceptują stosowania przez JST prewspółczynnika obliczanego w inny sposób niż przewidziany w Rozporządzeniu. Warto dla przykładu przywołać interpretację Dyrektora Izby

¹⁶⁷ Zob. uzasadnienie projektu ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, nr druku 3077.

¹⁶⁸ Zob. s. 26 uzasadnienia do projektu Rozporządzenia dostępnego na stronie internetowej:
<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/502/12277101/12310608/12310609/dokument184908.pdf> (dostęp: 19.01.2017).

Skarbowej w Katowicach z 31 maja 2016 r., IBPP3/443-122/16/JP, w której stwierdzono: „Z uwagi na to, że Wnioskodawca jest jednostką samorządu terytorialnego, to z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisów wykonawczych powyższego wydzielenia powinien dokonać w oparciu o wzór określony w powołanym wyżej rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. Tym samym proponowany przez Wnioskodawcę sposób określenia proporcji na podstawie klucza powierzchniowo-czasowego jest nieprawidłowy”¹⁶⁹.

W tego typu interpretacjach organy podatkowe nie próbują nawet analizować, czy wskazany przez JST sposób wyliczenia prewspółczynnika faktycznie może bardziej odpowiadać specyfice prowadzonej przez nią działalnością i dokonywanych nabyć. Ograniczają się wyłącznie do stwierdzenia, że zaproponowana metoda jest niezgodna ze wzorem przewidzianym w Rozporządzeniu, nie przywołując przy tym żadnego szczegółowego uzasadnienia ani szczegółowej argumentacji.

Takie postępowanie organów należy ocenić negatywnie. Przede wszystkim jest ono niezgodne z przepisami, które wprost przewidują możliwość stosowania przez JST sposobu wyliczania prewspółczynnika bardziej dla niej reprezentatywnego. Przecież to JST będąca podatnikiem najlepiej zna specyfikę swojej działalności i to ona powinna wybierać metodę określenia prewspółczynnika, która optymalnie odzwierciedla jej charakter.

Z uwagi na stanowisko organów podatkowych większość JST – dla ostrożności – stosuje metody z Rozporządzenia. Pozostałe, które zdecydowały się wejść w spór z organami, będą musiały poczekać, aż sądy administracyjne rozstrzygną, czy takie stanowisko prezentowane w interpretacjach jest prawidłowe.

Kolejna praktyczna wątpliwość związana z obliczaniem prewspółczynnika przez poszczególne jednostki organizacyjne JST sprowadza się do uznania, czy możliwe jest zastosowanie kilku prewspółczynnika dla różnych kategorii wydatków w ramach jednej jednostki. Może mieć to istotne znaczenie dla jednostek, które są w stanie wyodrębnić pewne kategorie wydatków wykorzystywanych w innym stopniu do wykonywania czynności opodatkowanych VAT. Taka sytuacja może wystąpić przykładowo w jednostkach

¹⁶⁹ Podobnie wypowiedział się DIS w Łodzi w interpretacji z 8 czerwca 2016 r., 1061-IPTPP1.4512.199.2016.2.RG, DIS w Poznaniu w interpretacji z 16 maja 2016 r., ILPP1/4512-1-121/16-4/AS, oraz z 8 lutego 2016 r., ILPP1/4512-1-816/15-2/AS.

disponujących obiektami sportowymi, które w znacznej mierze są odpłatnie udostępniane w ramach podpisanych umów najmu.

Analiza przepisów u.p.t.u., w tym przede wszystkim art. 86 ust. 2a i 2b, prowadzi do wniosku, że ustawodawca nie nakazał podatnikom stosowania wyłącznie jednego sposobu obliczenia proporcji (prewspółczynnika). Z przepisów tych wynika natomiast, że odliczenie VAT warunkowane jest „zakresem wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej”, przy czym może być on różny w zależności od tego, z jakimi wydatkami (jaką grupą wydatków i z czym związaną) mamy do czynienia oraz czego (jakich sfer działalności) one dotyczą. Możliwe powinno być zatem zastosowanie kilku różnych metod sposobu określenia proporcji zależnie od różnorodności prowadzonych przez podatnika nabyć towarów i usług oraz zakresu ich wykorzystania w działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów u.p.t.u. Mając na uwadze, że zakres odliczenia powinien jak najbardziej odpowiadać wykorzystaniu danych wydatków do działalności gospodarczej, wydaje się, że zasadne jest odrębne obliczenie prewspółczynników, stosownie do stopnia wykorzystania poszczególnych wydatków w związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT.

Co ciekawe, nawet w Broszurze informacyjnej przewidziano możliwość zastosowania kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika rodzajów działalności lub w zależności od rodzajów dokonywanych nabyć, jeśli jest to uzasadnione ekonomicznie.

W omawianej kwestii stanowisko organów podatkowych prezentowane w indywidualnych interpretacjach nie jest jednak jednolite. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 25 lutego 2016 r., IBPP3/4512-815/15/AZ, potwierdził, że „przepisy ustawy o VAT nie określają, że podatnik ma ustalić wyłącznie tylko jeden sposób wyliczenia proporcji, który ma być stosowany do wszystkich obszarów działalności gospodarczej. Ustawa o podatku od towarów i usług proponuje kilka metod, które podatnik może wykorzystać celem proporcjonalnego obliczenia podatku naliczonego, jednakże katalog ten nie ma charakteru zamkniętego. Dopuszczalna jest także metoda będąca kompilacją metod ustawowych czy też każda inna metoda, aby tylko odpowiadała ona najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Możliwe jest także zastosowanie kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika

sektorów działalności lub w zależności od rodzajów działalności dokonywanych nabyć, co jest uzasadnione ekonomicznie”. Przywołana interpretacja dotyczyła stowarzyszenia, które zamierza stosować jeden przewspółczynnik do zakupów związanych z funkcjonowaniem trzech placówek sportowych oraz drugi (inny) przewspółczynnik do centrum sportów konnych.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 8 lutego 2016 r., ILPP1/4512-1-816/15-2/AS, uznał, że Rozporządzenie „nie przewiduje w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, aby rozliczać poszczególne nieruchomości będące w zasobach Gmin, jak również wszystkie działalności prowadzone przez Gminy samodzielnie”. Na tej podstawie odmówiono gminie zastosowania odrębnego sposobu obliczenia proporcji dla wydatków związanych z obiektem sali sportowej.

Powyższe rozbieżności prowadzą do wniosku, że najprawdopodobniej również w tym zakresie będą wypowiadały się sądy administracyjne.

6.4. Współczynnik sprzedaży

Od zasad stosowania i ustalania przewspółczynnika należy odróżnić obowiązek obliczania współczynnika, tzn. struktury sprzedaży, o której mowa w art. 90 u.p.t.u. (określanej również mianem proporcji). Współczynnik jest bowiem stosowany w zakresie wydatków, które mają jednoczesny i niepodzielny związek z działalnością opodatkowaną VAT według właściwej stawki oraz działalnością gospodarczą zwolnioną przedmiotowo z VAT.

Współczynnik (proporcję) ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (tzn. czynności podlegających opodatkowaniu VAT według właściwej stawki), 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 (tzn. czynności zwolnionych z VAT). Można to przedstawić za pomocą wzoru:

$$\text{współczynnik} = \frac{\text{roczny obrót z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu według właściwych stawek}}{\text{całkowity roczny obrót z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu oraz czynności zwolnionych z VAT}} \times 100\%$$

Współczynnik ustala się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja (współczynnik), a uzyskany wynik zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej. Jednocześnie przepisy przewidują, że przy ustalaniu współczynnika do obrotu nie wlicza się m.in.:

- kwoty podatku,
- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności;
- obrotu z tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych, a także usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 u.p.t.u. w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy¹⁷⁰.

¹⁷⁰ W przywołanych przepisach zostały wymienione:

- transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;
- usługi zarządzania:
 - a) funduszami inwestycyjnymi, alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zbiorczymi portfelami papierów wartościowych – w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi;
 - b) portfelami inwestycyjnymi funduszy inwestycyjnych i alternatywnych funduszy inwestycyjnych, o których mowa w lit. a, lub ich częścią;
 - c) ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi w rozumieniu przepisów o działalności ubezpieczeniowej;
 - d) otwartymi funduszami emerytalnymi oraz dobrowolnymi funduszami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, a także Funduszem Gwarancyjnym utworzonym na podstawie tych przepisów;
 - e) pracowniczymi programami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych;
 - f) obowiązkowym systemem rekompensat oraz funduszem rozliczeniowym utworzonymi na podstawie przepisów prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi, a także innymi

W przypadku działalności wielu scentralizowanych JST szczególnie ważny dla prawidłowego wyliczenia współczynnika może być obowiązek uwzględnienia w kalkulacji obrotu ze sprzedaży nieruchomości. Kluczowe jest ustalenie, czy sprzedaż nieruchomości ma charakter pomocniczy, czy stanowi przejaw zwykłej działalności gospodarczej JST (w podobnym tonie wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 29 września 2015 r., I FSK 1047/14).

Dodatkowo ustawodawca przyjął, że w przypadku gdy współczynnik:

- 1) przekroczył 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu była mniejsza niż 500 zł w skali roku – można uznać, że współczynnik wynosi 100%;
- 2) nie przekroczył 2% – można uznać, że współczynnik wynosi 0% (co oznacza brak odliczenia).

Należy podkreślić, że zastosowanie odliczenia 100% oraz 0% jest fakultatywne. Zatem scentralizowana JST (czyli jej jednostki organizacyjne

środkami i funduszami, które są gromadzone lub tworzone w celu zabezpieczenia prawidłowego rozliczenia transakcji zawartych w obrocie na rynku regulowanym w rozumieniu tych przepisów albo w obrocie na giełdach towarowych w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych, przez partnera centralnego, agenta rozrachunkowego lub izbę rozliczeniową w rozumieniu przepisów o ostateczności rozrachunku w systemach płatności i systemach rozrachunku papierów wartościowych oraz zasadach nadzoru nad tymi systemami;

- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług;
- usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w:
 - a) spółkach;
 - b) innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną;
 – z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi;
- usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w Ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2014 r., poz. 94, z późn. zm.), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

odrębnie wyliczające współczynnik do końca 2017 r.¹⁷¹) może również ustalić współczynnik zgodnie z rzeczywistym wynikiem, np. 99% lub 1%.

6.5. Wydatki związane z nieruchomościami

Sposób odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu nieruchomości został przez ustawodawcę potraktowany w sposób szczególny. Z 1 stycznia 2011 r. do u.p.t.u. wprowadzono bowiem przepis art. 86 ust. 7b, który stanowił swoisty rodzaj prewspółczynnika w odniesieniu do podatku naliczonego od wydatków na nabycie lub wytworzenie nieruchomości. Zgodnie z jego pierwotnym brzmieniem 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. Jednocześnie brakowało uregulowań, które szczegółowo omawiałyby zasady wyliczenia tego udziału procentowego.

Niemniej jednak 1 stycznia 2016 r., wraz z wprowadzeniem przepisów dotyczących zastosowania prewspółczynnika w stosunku do wszystkich kategorii zakupów (art. 86 ust. 2a–2h i ust. 22 u.p.t.u.), dokonano zmian w art. 86 ust. 7b u.p.t.u. Obecnie przepis ten odnosi się wyłącznie do zasad odliczenia podatku naliczonego w przypadku wykorzystywania nieruchomości do celów prowadzonej działalności gospodarczej i celów osobistych. Wcześniejsze sformułowanie „do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników” zostało bowiem zastąpione określeniem „do celów osobistych”.

Oznacza to, że w sytuacji, gdy podatnik będzie ponosił nakłady na nabycie lub wytworzenie nieruchomości, która będzie wykorzystywana do czynności podlegających opodatkowaniu oraz czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT, niebędących jednocześnie celami osobistymi – zastosowanie znajdą

¹⁷¹ Szerzej na ten temat w rozdziale 2.

przepisy art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u., a więc prewspółczynnik, szczegółowo omówiony w części 6.3.5 niniejszego rozdziału. Jest to szczególnie istotne dla JST, które nie mają celów osobistych, co powoduje, że odliczenia VAT od wydatków związanych z nieruchomościami od 1 stycznia 2016 r. dokonują na podstawie prewspółczynnika, a nie na podstawie art. 86 ust. 7b u.p.t.u.

6.6. Korekta roczna i wieloletnia

Ważnym zagadnieniem związanym z obowiązkiem stosowania prewspółczynnika i współczynnika jest konieczność dokonywania korekt. System korekt przyczynia się bowiem do zwiększenia stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT¹⁷². Wyróżnia się korekty roczne oraz korekty wieloletnie.

Jako że przy obliczaniu prewspółczynnika i współczynnika brane są pod uwagę dane za poprzedni rok finansowy (wylicza się tzw. prewspółczynnik wstępny i współczynnik wstępny), po zakończonym roku konieczne jest dokonanie korekty odnoszącej się do danych z roku, w którym dokonywano odliczenia. Powoduje to, że wyliczony prewspółczynnik i współczynnik wstępny dla roku bieżącego staje się jednocześnie odpowiednio prewspółczynnikiem i współczynnikiem ostatecznym dla zakończonego roku. Przykładowo: podatnik dokonujący bieżącego (wstępnego) odliczenia podatku naliczonego w trakcie 2017 r. do wyliczenia prewspółczynnika i współczynnika, według których dokonuje tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2016. Natomiast rocznej korekty tego odliczenia będzie dokonywał w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2018 r. na podstawie prewspółczynnika i współczynnika, które zostały obliczone przy wykorzystaniu danych rzeczywistych za zakończony 2017 r. Jednocześnie prewspółczynnik i współczynnik wyliczony w oparciu o dane z zakończonego 2017 r. będzie prewspółczynnikiem/współczynnikiem wstępnym dla bieżących odliczeń w roku 2018. W zależności od tego, czy prewspółczynnik/współczynnik po zakończonym roku (ostateczny) będzie większy lub mniejszy od prewspółczynnika/współczynnika wstępnego, nastąpi odpowiednio zwiększenie lub zmniejszenie podatku naliczonego.

¹⁷² Zob. Wyrok TSUE z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-64/04 oraz z wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04.

W przypadku prewspółczynnika pewna różnica sprowadza się wyłącznie do tego, że JST przy obliczaniu prewspółczynnika i jego korekty rocznej uprawnione są wyjątkowo do uwzględnienia danych za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy¹⁷³. Dodatkowo przepisy przewidują możliwość zastosowania przez podatnika innego sposobu określenia prewspółczynnika, niż został przyjęty dla danego roku podatkowego, jeżeli byłby bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku. Należy uznać, że dotyczy to zarówno konkretnej metody obliczenia prewspółczynnika, jak i rodzaju danych wykorzystywanych do jego obliczenia. W takiej sytuacji konieczne będzie wskazanie konkretnej argumentacji, która potwierdzałaby, że zastosowanie przy korekcie rocznej prewspółczynnika wyliczonego w oparciu o inną metodę lub inne dane powoduje, że dla zakończonego roku faktycznie jest on bardziej reprezentatywny.

Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty (a więc w deklaracji za styczeń roku następnego lub I kwartał roku następnego – jeżeli JST rozlicza się kwartalnie).

Nieco inaczej sytuacja wygląda w przypadku:

- 1) towarów i usług zakupionych przez podatnika i zaliczonych przez niego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł;
- 2) nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów (z wyjątkiem opłat rocznych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste – w stosunku do tych opłat obowiązuje korekta roczna), których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

W przypadku wymienionych składników majątkowych nie jest bowiem stosowana korekta roczna (nazywana również korektą jednorazową), lecz korekta wieloletnia. I tak w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości przekraczającej 15 000 zł (pkt 1 powyżej) korekta dokonywana jest w ciągu 5 kolejnych lat i wynosi jedną piątą (20%) kwoty podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu. Natomiast w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów (pkt 2 powyżej) korekty dokonuje się w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym

¹⁷³ Zob. § 8 Rozporządzenia oraz art. 90c ust. 2 u.p.t.u.

zostały oddane do użytkowania, i wynosi ona jedną dziesiątą (10%) kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Korekty wieloletnie również zasadniczo dokonywane są w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonuje się korekty.

Należy również zwrócić uwagę na sytuację zbycia powyższych składników majątkowych w okresie ich korekty (odpowiednio 5 i 10 lat). Wówczas uznaje się, że te towary i usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu aż do końca okresu korekty. Jeśli nastąpi:

- sprzedaż opodatkowana – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;
- sprzedaż zwolniona lub niepodlegająca opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Na marginesie warto zauważyć, że zgodnie z art. 90a u.p.t.u. w przypadku wydatków związanych z nieruchomościami, o których mowa w art. 86 ust. 7b, gdy w ciągu 120 miesięcy (10 lat), licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania, nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, także dokonuje się korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu lub wytworzeniu. Na mocy przepisów przejściowych nowelizacji (wprowadzającej zasady obliczania prewspółczynnika) przewidziano, że przepis art. 90c u.p.t.u. (regulujący zasady dokonywania korekt prewspółczynnika) ma zastosowanie wyłącznie do towarów i usług nabytych od 1 stycznia 2016 r., a więc od momentu wejścia w życie przepisów dotyczących prewspółczynnika. Dodatkowo wprowadzono konieczność zmiany stosowania sposobu korekty w przypadku nieruchomości, jeśli przed zmianą przepisów (czyli przed 1 stycznia 2016 r.) podatnik stosował korektę na podstawie art. 90a u.p.t.u. Po zmianie regulacji powinien już stosować korektę na podstawie art. 90c u.p.t.u. Jak wskazuje bowiem art. 6 ust. 2 nowelizacji, w przypadku nakładów poniesionych przed 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 u.p.t.u., w brzmieniu

dotychczasowym, korekty kwoty podatku naliczonego w pozostałym jej okresie dokonuje się na zasadach określonych w art. 90c u.p.t.u.

6.7. Uwagi końcowe

Mimo że przepisy dotyczące prewspółczynnika zostały wprowadzone niezależnie od centralizacji JST, należy uznać, że są to zagadnienia ściśle powiązane – zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawodawca przewidział, że mimo centralizacji obliczenia prewspółczynnika i współczynnika dokonuje odrębnie każda z jednostek organizacyjnych JST. Oznacza to, że każda z tych jednostek (a więc urząd obsługujący JST, jednostka budżetowa i zakład budżetowy), w której występuje sprzedaż opodatkowana, musi dokładnie znać zasady odliczania VAT, w tym zasady stosowania i obliczania prewspółczynnika oraz współczynnika.

Istotne jest, aby w pierwszej kolejności dokonać bezpośredniego przyporządkowania ponoszonych wydatków związanych wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi według właściwej stawki VAT. Następnie – w przypadku wydatków, których nie da się jednoznacznie przypisać do jednego rodzaju działalności – należy ustalić, które z nich związane są:

- 1) zarówno z działalnością gospodarczą opodatkowaną według właściwej stawki VAT, jak i działalnością inną niż gospodarcza – wówczas stosowany będzie prewspółczynnik;
- 2) zarówno z działalnością opodatkowaną VAT według właściwej stawki, jak i działalnością zwolnioną z przedmiotowo z VAT – wówczas stosowany będzie współczynnik;
- 3) z działalnością gospodarczą opodatkowaną według właściwej stawki VAT, działalnością inną niż gospodarcza oraz działalnością zwolnioną przedmiotowo z VAT – wówczas stosowane będą prewspółczynnik oraz współczynnik.

O ile zasady obliczania współczynnika w praktyce nie powodują zbyt wielu problemów, o tyle wyliczanie prewspółczynnika budzi wiele wątpliwości. Dotyczy to zwłaszcza wyboru właściwego sposobu, lecz także – już po wyborze konkretnej metody – wielu aspektów natury technicznej.

Zakończenie

Ustawą z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, która weszła w życie z dniem 1 października 2016 r. ustawodawca definitywnie określił sposób oraz zakres centralizacji podatku od towarów i usług. W stopniu ogólnym sprecyzowany został Ustawą zakres konsolidacji rozliczeń podatku od towarów i usług, natomiast samorządom pozostawiono do regulacji wewnętrznej większość szczegółowych zagadnień zaistniałych wskutek jej wejścia w życie. Jej zasadniczym celem jest zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego instrumentów prawnych wspomagających proces centralizacji oraz zmniejszenie uciążliwości związanych z centralizacją rozliczeń VAT w samorządach, w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE z 19 września 2015 r. Skonsolidowanie rozliczeń podatku od towarów i usług jednostek samorządu terytorialnego spowodowało ich kompleksowe postrzeganie dla celów podatku od towarów i usług – wraz z utworzonymi jednostkami budżetowymi oraz samorządowymi zakładami budżetowymi- jako podatnika podatku od towarów i usług czynnego, a w konsekwencji narzucenie tak postrzeganej struktury obowiązków publicznoprawnych obejmujących szeroko pojmowane aspekty rozliczania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Ostatnie miesiące 2016 r. pokazały, jak bardzo przebieg całego procesu centralizacji był złożony oraz długotrwały. Poszczególne etapy tego procesu wymagały zaangażowania środków finansowych, zasobów ludzkich, a także niekiedy reorganizacji struktur w poszczególnych samorządach. W związku z powyższym wychodząc naprzeciw zgłoszonemu zapotrzebowaniu i oczekiwaniom jednostek samorządu terytorialnego Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego, którego celem działania jest między innymi stymulowanie zrównoważonego i innowacyjnego rozwoju JST oraz analiza i rekomendowanie kierunków zmian w zakresie lokalnych polityk szczegółowych, w ostatnim kwartale 2016 r. i pierwszym 2017 r. był organizatorem cyklu 21 bezpłatnych szkoleń dotyczących problematyki podatku VAT w jednostkach

samorządu terytorialnego. Przedsięwzięcia te miały na celu upowszechnienie nowych regulacji prawnych i ich implementacji. Z tej formy wsparcia skorzystało ponad dwa tysiące osób reprezentujących ponad 700 jednostek samorządu terytorialnego z terenu całej Polski.

lp.	Temat	Miejscowość	ilość uczestników
1	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Dobieszków	136
2	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Szczyrk	97
3	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Wałcz	88
4	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Biała Podlaska	93
5	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Giżycko	98
6	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Sieradz	95
7	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Iwonicz	57
8	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Oleśnica	78
9	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Lubin	126
10	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Wodzisław Śl.	80
11	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Szemud	137
12	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Supraśl	101
13	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Łomża	111
14	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Gostynin	92

lp.	Temat	Miejscowość	ilość uczestników
15	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Łańcut	153
16	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Mąchocice Kapitulne	96
17	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Licheń Stary	101
18	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Siedlce	130
19	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Świebodzice	59
20	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Zamość	63
21	„Podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego”	Ożarów	70

Źródło: Opracowanie na podstawie danych źródłowych NIST.

Prezentowana publikacja stanowi pokłosie zrealizowanych przez NIST szkoleń. Ma charakter kompleksowy i aplikacyjny, co zapewne przyczyni się do lepszego zrozumienia mechanizmów skonsolidowanego rozliczenia VAT, a także takiego ukształtowania procedur w ramach jednostki samorządu terytorialnego, które pozwolą na optymalne wykorzystanie posiadanych zasobów z jednoczesnym wypełnieniem wymagań stawianych przez organy podatkowe.

prof. dr hab. Krystian M. Ziemiński
dr Iwona M. Wieczorek

Bibliografia

Książki i artykuły

- Aromiński K., Podmiotowość podatkowa samorządowego zakładu budżetowego wykonującego zadania własne jednostki samorządu terytorialnego, „Przegląd Prawa Publicznego” 2012, nr 9.
- Babiarz S. [w:] Tenże, Ordynacja podatkowa – komentarz, wyd. 9, Warszawa 2015.
- Bartosiewicz A., Komentarz VAT, Warszawa 2016, komentarz do art. 2016.
- Bartosiewicz A., Zadania własne gminy a status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług, „Finanse Komunalne” 2014, nr 7/8.
- Bęldyga T. (red.), VAT w gminach, Warszawa 2014.
- Bitner M. [w:] W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2015.
- Dowgier R. [w:] C. Kosikowski i in., (red.), Ordynacja podatkowa – komentarz, wyd. 3, Warszawa 2009.
- Fornalik J., Zasady składania korekt deklaracji VAT po centralizacji rozliczeń w JST, „Gazeta Samorządu i Administracji” 2016, nr 20.
- Grzybowski P., Centralizacja rozliczeń VAT według Ministerstwa Finansów, Prawo dla Samorządu, <http://prawodlasamorzadu.pl/2016.01.19-centralizacja-rozliczen-vat-wedlug-ministerstwa-finansow.html>.
- Leśny M., Kwalifikowalność podatku VAT w projektach unijnych wg nowej specustawy, „Wspólnota” 2016, nr 18.
- Lipiec-Warzecha L., Komentarz do art. 53 ustawy o finansach publicznych, Warszawa 2012, SIP Lex.
- Michalik T., VAT. Komentarz 2008, Warszawa 2008.
- Michalik T., VAT. Komentarz, Warszawa 2016.
- Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2013.
- Sobczuk I. [w:] M. Borowski, R. Namysłowski, B. Sajnaj, Centralizacja VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2016.
- Sokołowska E., VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2015.
- Urbaniak M., Środki europejskie a centralizacja rozliczeń VAT jednostek samorządu terytorialnego, „Gazeta Samorządu i Administracji” 2016, nr 20.

Zdebel M. [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa – komentarz, wyd. 3, Warszawa 2013.

Zubrzycki J., Leksykon VAT 2016, t. 1, Wrocław 2016.

Zubrzycki J., Leksykon VAT 2016, t. 2, Wrocław 2016.

Źródła internetowe

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/502/12277101/12310608/12310609/dokument184908.pdf>.

<http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281103/katalog/12332864#12332864>.

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/34354CFD59>.

http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/wyjasnienia/pl_pkwiu_08/pl_pkwiu_08_93.11.10.0.html.

<http://stat.gov.pl/metainformacje/slovnk-pojec/definicje-pojec/300,pojecie.html>.

<http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Komunikat+TSUE-29-09-2015.pdf>.

<http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/BROSZURA+uaktualniona.pdf>.

<http://www.finance.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty>

<http://www.wspolnota.org.pl/aktualnosci/aktualnosc/zaklad-budzetowy-czasem-bez-vat/>.

<http://www.finance.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty>

<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty>.

Wyroki

Wyrok NSA z dnia 25 maja 2010 r., I FSK 852/09.

Wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r., I FSK 1369/10, oraz z 19 marca 2010 r., I FSK 174/09.

Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2012 r., I FSK 621/11.

Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., I FSK 1644/13.

Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 1971/14.

Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 1971/14.

Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02.

- Wyrok TSUE z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-64/04 oraz z wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04.
- Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.
- Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy w wyroku z 23 września 2015 r., I SA/Bd 517/15.
- Wyrok WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 22 września 2015 r., I SA/Gd 772/15.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 2 czerwca 2015 r., I SA/Go 213/15.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 sierpnia 2009 r., I SA/Go 290/09.
- Wyrok WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1332/15.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 września 2005 r., I SA/Ol 278/05.
- Wyrok WSA w Opolu w wyroku z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Op 154/15.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 lipca 2014 r., I SA/Po 185/14.
- Wyrok WSA w Rzeszowie w wyrokach z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Rz 196/15, oraz z dnia 26 listopada 2015 r., I SA/Rz 1010/15.
- Wyrok WSA w Szczecinie w wyrokach z dnia 2 marca 2016 r., I SA/Sz 195/150, oraz z dnia 19 marca 2015 r., I SA/Sz 167/15.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2010 r., VIII SA/Wa 92/10.
- Wyrok WSA we Wrocławiu w wyrokach z dnia 9 marca 2015 r., I SA/Wr 2368/14, oraz z dnia 1 lipca 2015 r., I SA/Wr 806/15.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2011 r., I SA/Wr 989/12
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r., I SA/Wr 1147/11.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2014 r., I SA/Wr 1582/14.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 czerwca 2016 r., I SA/Wr 266/16.
- Wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 36, 37”.

Spis tabel i schematów

Tabela 1 Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania	129
Schemat 1 Zakres prawa do odliczenia VAT	140

Recenzowana praca zawiera zbiór wartościowych treści napisanych w sposób komunikatywny, uporządkowanych tematycznie. Recenzowana praca jest bardzo wartościowa, istotnie wpisuje się w nurt współczesnych rozważań dotyczących aktualnej problematyki związanej z konsolidacją rozliczeń VAT w JST, ma aspekt praktycznego wdrożenia oraz rozliczenia VAT naliczonego metodą prewspółczynnika, jako całość dobrze wpisuje się w zapotrzebowanie JST w tym obszarze tematycznym i w istotnym stopniu wzbogaca naszą wiedzę.

W kontekście powyższych uwag stwierdzam, że praca w całości kwalifikuje się do druku, a jej adresatami mogą być nie tylko osoby profesjonalnie zajmujące się problemami konsolidacji rozliczeń VAT w JST, oraz rozliczenia VAT naliczonego metodą prewspółczynnika, ale także bardziej refleksyjne osoby, poszukujące wiedzy opartej na rzetelnych badaniach.

*Prof. dr hab. Zbigniew Makiela
Instytut Ekonomii, Finansów i Zarządzania
Uniwersytet Jagielloński*

Wydawnictwo Naukowe

Doctrina

I SBN 978-83-946137-4-7



9 788394 613747