

Justyna Biok, Agnieszka Przeorek
Katarzyna Stawowa, Rafał Szafraniec
Przemysław Szywacz, Błażej Wieniec

VAT W GMINACH

redakcja naukowa
Tomasz Bełdyga

Justyna Biok, Agnieszka Przeorek
Katarzyna Stawowa, Rafał Szafraniec
Przemysław Szywacz, Błażej Wienczek

VAT W GMINACH

redakcja naukowa
Tomasz Bełdyga

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 1 marca 2014 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Marzena Molatta

Opracowanie redakcyjne
Bartosz Stanisławski

Łamanie
Wolters Kluwer

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych
Maciej Sadowski

Nazwa i logo KPMG oraz hasło „cutting through complexity” są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International Cooperative („KPMG International”)

.....
Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.
.....

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN: 978-83-264-3209-5

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

———— SPIS TREŚCI ————

Wykaz skrótów	9
----------------------------	----------

CZĘŚĆ A **Uwagi ogólne**

Rozdział 1

Gmina jako podatnik VAT – aspekty podmiotowe	13
1.1. Uwagi ogólne – status gminy na gruncie przepisów VAT	13
1.2. Urząd gminy nie może być podatnikiem VAT	18
1.3. Status jednostek i zakładów budżetowych w świetle uchwały I FPS 1/13	22
1.4. Konsekwencje uchwały dla gmin	24
1.4.1. Konieczność wyrejestrowania jednostek budżetowych z VAT.....	26
1.4.2. Brak możliwości zastosowania zwolnienia podmiotowego przez jednostki budżetowe.....	27
1.4.3. Rozliczenie czynności wykonywanych przez jednostki będące dotychczas odrębnymi podatnikami VAT.....	28
1.4.4. Zbiorcza deklaracja VAT	28
1.4.5. Kasy fiskalne.....	29
1.4.6. Rozliczenia gminy z jej jednostkami budżetowymi oraz rozliczenia pomiędzy jednostkami – rozliczenia wewnętrzne.....	30
1.4.7. Odliczenie VAT naliczonego od wydatków gminnych jednostek budżetowych	32
1.4.8. Korekty rozliczeń VAT za wcześniejsze okresy	34
1.4.9. Zakłady budżetowe – podatnicy VAT	37
1.4.10. Rozliczenia pomiędzy zakładami budżetowymi oraz jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi.....	39
1.4.11. Miasto na prawach powiatu i jednostki powiatowe	41
1.5. Pytanie prejudycjalne dotyczące statusu podatkowego jednostek organizacyjnych gminy	42

Rozdział 2

Działalność prowadzona przez gminy	45
2.1. Uwagi ogólne	45
2.2. Działalność podlegająca opodatkowaniu	46
2.2.1. Czynności opodatkowane	46
2.2.2. Czynności nieodpłatne	49
2.3. Działalność zwolniona	54
2.3.1. Uwagi ogólne	54
2.3.2. Zwolnienia ustawowe	55
2.4. Działalność niepodlegająca opodatkowaniu	60

Rozdział 3

Odliczenie VAT w gminie	64
3.1. Uwagi ogólne	64
3.1.1. Moment odliczenia podatku naliczonego	67
3.1.2. Odliczenie podatku naliczonego z faktur wystawionych na urząd gminy zamiast na gminę	69
3.1.3. Odliczenie podatku VAT w przypadku inwestycji realizowanych z wykorzystaniem zewnętrznych zwrotnych źródeł finansowania	71
3.2. Bezpośrednie przyporządkowanie	72
3.3. Odliczenie i brak odliczenia ze względu na związek z działalnością opodatkowaną lub niepodlegającą opodatkowaniu	74
3.4. Odliczenie częściowe – współczynnik w gminie	78

CZEŚĆ B**Segmenty działalności w gminie a VAT****Rozdział 4**

Gospodarka nieruchomościami	85
4.1. Użytkowanie wieczyste	85
4.1.1. Sprzedaż gruntów na rzecz użytkownika wieczystego	87
4.1.2. Dostawa budynku wraz z prawem wieczystego użytkowania gruntu	88
4.2. Zasady opodatkowania VAT sprzedaży gruntów	89
4.2.1. Zasady ogólne	89
4.2.2. Zbycie działki zabudowanej budynkami przeznaczonymi do rozbiórki	94
4.2.3. Zbycie gruntu zabudowanego ze środków własnych nabywcy	95

4.3. Najem i dzierżawa nieruchomości oraz inne usługi o podobnym charakterze	97
4.3.1. Refakturowanie mediów na najemcę	98
4.4. Budownictwo mieszkaniowe	102
4.5. Wkłady niepieniężne w postaci nieruchomości wnoszone przez gminy do spółek	103
4.6. Sprzedaż mienia komunalnego a opodatkowanie VAT	105
4.7. Inne czynności związane z opodatkowaniem VAT gminnej gospodarki nieruchomościami	108
4.7.1. Przeniesienie własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie	108
4.7.2. Wspólne ponoszenie kosztów inwestycji przez gminę oraz jej mieszkańców	109

Rozdział 5

Działalność w zakresie oświaty i wychowania	111
5.1. Uwagi ogólne	111
5.2. Status podatkowy placówek oświatowych przed wydaniem uchwały I FPS 1/13	113
5.3. Placówki oświatowe w świetle uchwały I FPS 1/13	115
5.4. Czynności wykonywane przez jednostki oświatowe i ich konsekwencje na gruncie VAT	116
5.4.1. Usługi w zakresie edukacji, opieki i wychowania	116
5.4.2. Stołówki szkolne – sprzedaż posiłków uczniom, nauczycielom i pracownikom niepedagogicznym	119
5.4.3. Wynajem i udostępnianie pomieszczeń	122
5.4.4. Organizacja kolonii i obozów dla uczniów	123
5.5. Odliczenie VAT naliczonego związanego z działalnością placówek oświatowych	124

Rozdział 6

Działalność kulturalna	129
6.1. Instytucja kultury jako podatnik VAT	129
6.2. Czynności wykonywane przez instytucje kultury	132
6.2.1. Czynności opodatkowane stawką podstawową	133
6.2.2. Czynności opodatkowane stawką obniżoną	135
6.2.3. Czynności zwolnione od podatku	138
6.2.4. Czynności niepodlegające opodatkowaniu	143
6.3. Odliczanie podatku naliczonego	147

Rozdział 7

Działalność sportowo-rekreacyjna	152
7.1. Ośrodki sportu i rekreacji jako podatnicy VAT	152
7.2. Usługi w zakresie sportu wykonywane przez ośrodki sportu i rekreacji	154
7.3. Zwolnienie z opodatkowania VAT	154
7.4. Obniżona stawka VAT	155
7.4.1. Usługi wstępu	155
7.4.2. Usługi związane z działalnością obiektów sportowych	158
7.5. Usługi związane ze sportem opodatkowane stawką podstawową VAT	160
7.5.1. Usługi w pozostałym zakresie	162
7.6. Czynności niepodlegające opodatkowaniu	163
7.7. Odliczanie podatku naliczonego	164

Rozdział 8

Inwestycje w gminie	168
8.1. Charakter inwestycji a prawo do odliczenia VAT naliczonego	168
8.2. Korekta podatku odliczonego związanego z inwestycjami	170
8.2.1. Korekta w przypadku zmiany współczynnika odliczenia	171
8.2.2. Sprzedaż środka trwałego/wartości niematerialnych i prawnych w okresie korekty	173
8.2.3. Zmiana przeznaczenia środka trwałego / wartości niematerialnych i prawnych w okresie korekty	175
8.3. Możliwości optymalizacji rozliczeń VAT związanych z inwestycjami gminnymi	177
8.4. Odliczenie VAT od nieruchomości wykorzystywanych do działalności podlegającej opodatkowaniu VAT i wyłączonych z opodatkowania	180
8.5. Korekta podatku naliczonego w przypadku zmiany stopnia wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej ...	185
8.6. Dotacje na inwestycje a VAT	188
8.6.1. Dotacja a podstawa opodatkowania	188
8.6.2. VAT a koszty kwalifikowane	190
8.6.3. Możliwość odliczenia VAT naliczonego od inwestycji sfinansowanej dotacją	191

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa VAT – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- rozporządzenie w sprawie stawek – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 1719)
- rozporządzenie w sprawie zwolnień – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 1722)
- rozporządzenie wykonawcze z 2011 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 247 z późn. zm.)
- 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.)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.)

- u.o.p.d.k. – ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 406)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminny (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 594 z późn. zm.)
- u.s.o. – ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Czasopisma

- ONSA WSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

Inne

- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń sądów administracyjnych
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OSiR – ośrodek sportu i rekreacji
- SN – Sąd Najwyższy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- uchwała I FPS 1/13 – uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13, LEX nr 1324202
- uchwała I FPS 9/10 – uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10, ONSA WSA 2012, nr 1, poz. 3
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

———— CZEŚĆ A ————

UWAGI OGÓLNE

GMINA JAKO PODATNIK VAT – ASPEKTY PODMIOTOWE

1.1. Uwagi ogólne – status gminy na gruncie przepisów VAT

Na gruncie prawa administracyjnego status gminy nie budzi większych wątpliwości. Zgodnie z zapisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustawy o samorządzie gminnym jest ona podstawową jednostką samorządu terytorialnego, posiadającą osobowość prawną i samodzielność finansową. Podstawową rolą gminy jest realizowanie zadań o charakterze publicznym, które wykonuje ona we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność.

Bardziej złożoną kwestią jest natomiast status podatkowy gmin, w tym szczególnie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z ogólnymi założeniami konstrukcyjnymi VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają określone czynności, ściśle wskazane w ustawie, wykonywane przez podmioty uznawane za podatników VAT. Stąd za punkt wyjścia do dalszych rozważań w tym zakresie należy przyjąć ustalenie, czy – a jeśli tak, to w jakich sytuacjach – gmina spełnia przesłanki uznania jej za podatnika VAT.

Ogólną definicję podatnika zawiera art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. „Działalnością gospodarczą” w rozumieniu ustawy o VAT jest natomiast wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Defi-

nijca działalności gospodarczej nie zawiera przy tym żadnych wyłączeń dotyczących czynności wykonywanych w ramach zadań publicznych. Tak więc biorąc pod uwagę, iż – jak wskazano powyżej – gminy są wyposażone w osobowość prawną oraz wykonują czynności uznawane przez ustawę o VAT za działalność gospodarczą, należy uznać, iż co do zasady spełniają one przesłanki uznania ich za podatników VAT.

Niemniej art. 15 ust. 6 ustawy o VAT **wyłącza z kategorii podatników** organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem jednak czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Powyższa norma jest wynikiem implementacji do polskiego porządku prawnego art. 13 dyrektywy VAT. Sposób określenia wyłączenia przewidziany w polskich przepisach różni się jednak nieco od zawartego w regulacjach wspólnotowych. Zgodnie bowiem z art. 13 dyrektywy: „**Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego** nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, **są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji**”¹.

Pierwszą różnicą pomiędzy powyższymi regulacjami jest więc sposób określenia kręgu podmiotów, do których odnosi się wyłączenie. Regulacje dyrektywy VAT są w tym zakresie dość precyzyjne. Ustawa o VAT przewiduje natomiast wyłączenie z kategorii podatników „organów władzy publicznej”, nie wyjaśniając jednak, co przez to pojęcie należy rozumieć. Brak odpowiedniego doprecyzowania tej kwestii skutkowało w przeszłości wątpliwościami, czy za organy, o których mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, można uznać jednostki samorządu terytorialnego. Wątpliwości te

¹ Jednocześnie, zgodnie z zapisami dyrektywy, podmioty prawa publicznego są w każdym przypadku uważane za podatników w związku z czynnościami wymienionymi w załączniku I do dyrektywy VAT (m.in. dostawą wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej, transportem towarów, przewozem osób), chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

pogłębiało dodatkowo przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia wykonawczego z 2011 r. zwolnienie z VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych. Skutkowało to uznawaniem przez organy podatkowe, iż jednostki samorządu terytorialnego (w tym m.in. gminy) są podmiotami innymi niż „organy władzy publicznej” w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, w związku z czym w stosunku do nich nie jest możliwe zastosowanie wyłączenia z opodatkowania VAT na podstawie powyższego przepisu, lecz jedynie zwolnienia z VAT na mocy przepisów rozporządzenia wykonawczego. Tymczasem zwolnienie z opodatkowania, mimo że podobnie jak wyłączenie z opodatkowania nie powoduje konieczności rozliczenia VAT należnego, wiąże się jednak z odmiennymi skutkami podatkowymi niż wyłączenie danego podmiotu z kategorii podatników (choćby w zakresie wpływu na współczynnik odliczenia podatku naliczonego – zob. podrozdział 3.4 „Odliczenie częściowe – współczynnik w gminie”).

Na szczęście niekorzystna linia interpretacyjna w tym zakresie uległa zmianie i obecnie jednostki samorządu terytorialnego są powszechnie uznawane za „organy władzy publicznej” w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Tytułem przykładu można tu przywołać chociażby interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 1 lutego 2013 r., IBPP3/443-1244/12/ASz, <http://sip.mf.gov.pl>. Analogiczne stanowisko prezentują także sądy administracyjne, m.in. NSA, który w wyroku z dnia 25 listopada 2011 r., I FSK 145/11, LEX nr 1112464, wskazał, że „przez organ władzy publicznej w ramach samorządu terytorialnego należy uznać jednostki samorządu, czyli gminę, powiat oraz samorząd województwa. Z kolei do «urzędów obsługujących te organy» należy zaliczyć wszelkie jednostki organizacyjne, zajmujące się tymi zadaniami. Będą to, więc urzędy administracji rządowej oraz jednostek samorządów terytorialnych, w tym np. urząd miasta, urzędy gmin w tym administracji zespolonej, do której zalicza się starostwo powiatowe, powiatowy urząd pracy, jednostki organizacyjne stanowiące aparat pomocniczy kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży”.

Druga istotna różnica pomiędzy brzmieniem art. 15 ust. 6 ustawy o VAT oraz regulacji unijnych dotyczy natomiast wskazania sytuacji, w których wyłączenie gmin z kategorii podatników nie ma zastosowania, czyli przypadków, w których gmina działa w charakterze podatnika VAT. Ustawa o VAT uznaje bowiem, że organy władzy publicznej nie podlegają

Tomasz Beldyga – radca prawny, partner w KPMG, w zespole podatków pośrednich odpowiedzialny za doradztwo na rzecz podmiotów sektora finansów publicznych. Zajmuje się zarówno bieżącym doradztwem w zakresie podatków pośrednich, jak i wdrażaniem optymalizacji podatkowych oraz prowadzeniem postępowań przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Jest autorem licznych publikacji na łamach prasy fachowej oraz prelegentem na wielu konferencjach i szkoleniach z zakresu podatków pośrednich.

- Publikacja stanowi kompendium wiedzy z zakresu rozliczeń VAT jednostek samorządu terytorialnego oraz ich jednostek organizacyjnych, będące podsumowaniem wieloletniego doświadczenia autorów w zakresie doradztwa i optymalizacji rozliczeń VAT gmin. Książka zawiera porady praktyczne zilustrowane przykładami.
- W opracowaniu czytelnik znajdzie odpowiedzi na następujące pytania:
 - jak wygląda rozliczenie gminy z jej jednostkami budżetowymi oraz rozliczenia pomiędzy jednostkami,
 - jak odliczyć VAT naliczony od wydatków gminnych jednostek budżetowych,
 - jakie są zasady opodatkowania VAT refakturowania mediów na najemcę,
 - jak odliczyć podatek naliczony związany z działalnością placówek oświatowych,
 - jak rozliczyć dotacje na inwestycje.
- Szczególny nacisk autorzy kładą na rewolucyjne stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale I FPS 1/13 z dnia 24 czerwca 2013 r. zmieniające całkowicie sposób rozliczeń stosowany dotychczas dla transakcji dokonywanych pomiędzy gminami a ich jednostkami budżetowymi. Omówione zostało również pytanie prejudycjalne dotyczące podmiotowości podatkowej samorządowych jednostek budżetowych skierowane przez NSA do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- Książka przeznaczona jest przede wszystkim dla osób odpowiedzialnych za dokonywanie rozliczeń podatkowych w gminach. Pomocna będzie również dla doradców podatkowych, prawników oraz wszystkich osób zainteresowanych tematyką rozliczeń podatkowych jednostek samorządowych.

Partner



www.abc.com.pl/vdp



Cena 89 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiazki@wolterskluer.pl
www.wolterskluer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

