

VAT DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

Komentarz
do wybranych przepisów ustawy
o podatku od towarów i usług
z uwzględnieniem dyrektywy VAT

Sławomir Owczarczuk

KSEF W JST



Wolters Kluwer

VAT DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Komentarz
do wybranych przepisów ustawy
o podatku od towarów i usług
z uwzględnieniem dyrektywy VAT

Sławomir Owczarczuk

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 10 lipca 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Krus

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-848-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WSTĘP

Działanie w reżimie publicznoprawnym (*imperium*) i cywilnoprawnym (*dominium*) generuje liczne wątpliwości interpretacyjne na gruncie systemu VAT. Prawidłowe ustalenie, kiedy JST działa w charakterze podatnika VAT i ma prawo do odliczenia VAT oraz w jakim zakresie, nie jest łatwe dla adresatów norm prawnych, a jest bardzo istotne dla prawidłowej realizacji zadań samorządu terytorialnego oraz dyscypliny finansów publicznych.

Dlatego celem komentarza jest dostarczenie Czytelnikowi wiedzy praktycznej i teoretycznej na temat wybranych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy VAT, które mają zastosowanie w samorządzie terytorialnym. Ideą przewodnią publikacji jest myśl: „tam, gdzie jest problem, tam powinien pojawić się pomocny komentarz”.

Stąd zamierzeniem Autora było wyjść naprzeciw tym potrzebom i przedstawić w sposób zrozumiały, nie tracąc na fachowości, najważniejsze instytucje prawne systemu VAT dedykowane jednostkom samorządu terytorialnego, uwzględniając dorobek praktyki, orzecznictwa i doktryny. Przede wszystkim skomentowano te przepisy ustawowe i wykonawcze, z uwzględnieniem dyrektywy VAT, które mają największy wpływ na rozliczenia podatkowe w samorządzie terytorialnym.

Zasygnalizowano problemy interpretacyjne, które są nadal sporne i oczekują na jednoznaczne rozwiązanie. Przedstawiono praktyczne wskazówki, jak skutecznie stosować przepisy o VAT w samorządzie terytorialnym, aby zminimalizować ryzyko podatkowe.

Struktura komentowanego aktu prawnego decyduje o strukturze tekstu komentarza. Istotną jego cechą jest taka obszerność tekstu, dla której komentarz do jednostki redakcyjnej aktu prawnego wyjaśnia instytucję uregulowaną w komentowanym przepisie. Pominięto przepisy niemające zastosowania w samorządzie terytorialnym, w tym niektóre przepisy zawierające delegacje ustawowe dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Zaletą publikacji jest to, że Autor od lat funkcjonuje w praktyce, nauce i dydaktyce. Dzięki temu doświadczeniu stosował komentowane przepisy, pełniąc obowiązki naczelnika urzędu skarbowego, kierownika VAT w organie podatkowym drugiej instancji oraz jako czynny doradca podatkowy. Na bieżąco śledził zmiany ustawodawcze, rozwój judykatury i doktryny, reprezentował JST w sporach podatkowych. W jego dorobku naukowym są liczne publikacje poświęcone statusowi podatnika VAT w samorządzie terytorialnym.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że gromadzenie i wydatkowanie środków finansowych w sektorze publicznym „musi dokonywać się w sposób racjonalny i zgodny z zasadami określonymi w przepisach prawnych”¹. Stąd komentarz będzie przydatny dla wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, skarbników, pracowników urzędów JST i innych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, spółek komunalnych, samorządowych instytucji kultury w prawidłowej realizacji zadań publicznych oraz dla sędziów, radców prawnych, adwokatów, notariuszy, doradców podatkowych, a także studentów prawa, administracji, ekonomii i finansów.

¹ Wyrok TK z 10.12.2002 r., P 6/02, (Dz.U. Nr 214, poz. 1816), LEX nr 57100.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

(Dz.U. z 2025 r. poz. 775; zm.: Dz.U. z 2025 r. *poz. 894, poz. 896*)

(wyciąg)

Dział I

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 1. [Zakres przedmiotowy VAT a działalność JST]

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

1. Źródła prawa dla JST

1. Prawo unijne i krajowe. VAT jest normowany prawem unijnym i prawem krajowym (multicentryczny system prawa). Artykuł 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ stanowi podstawę prawną dla harmonizacji podatków obrotowych w Unii Europejskiej, która przyjęła system podatku od wartości dodanej wykluczający inne formy podatku obrotowego².

Polska jest od 1.05.2004 r. członkiem UE, dlatego przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać zharmonizowane z regulacjami unijnymi, w tym dyrektywą VAT.

¹ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

² B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, t. 1, *Introduction to European VAT*, IBFD 2023, s. 79.

W aspekcie prawnym dyrektywa VAT jest wiążąca dla każdego państwa członkowskiego w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty, ale pozwala władzom tych państw na wybór formy i metod osiągnięcia wyznaczonego dyrektywą VAT celu.

W wyniku tej swobody wyboru przepisy dotyczące VAT są na tyle zróżnicowane w państwach członkowskich, że mówimy jedynie o częściowej harmonizacji.

Biorąc pod uwagę obowiązujące w państwach członkowskich UE normy prawa samorządowego i finansowego, zapewnienie jednolitości stosowania prawa w zakresie VAT w samorządzie terytorialnym może być trudne, a nawet niemożliwe do osiągnięcia. Przykładem są rozbieżności w orzecznictwie TSUE i sądów krajowych. Dlatego tak istotne jest przestrzeganie standardów, norm i wartości konstytucyjnych celem ochrony JST na gruncie prawa krajowego.

2. Ustawa o VAT. Źródłem prawa w zakresie podatku od towarów i usług w Polsce jest ustawa o podatku od towarów i usług, która została ogłoszona 5.04.2004 r. i weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z ustawowymi zastrzeżeniami (art. 176 pkt 1–4), oraz wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze. Przed akcesją obowiązywała uchylona ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r., która weszła w życie 5.07.1993 r., i wydane na podstawie tej ustawy, uchylone już przepisy wykonawcze.

3. Rozporządzenia wykonawcze. Dla działalności JST i ich jednostek organizacyjnych znaczenie mogą mieć następujące podstawowe akty prawne, wydane na podstawie delegacji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług³;
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku nali-

³ Dz.U. poz. 2670 ze zm.

- czonogego jednostce dokonujĄcej nabycia (importu) towarów lub usług⁴;
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju⁵;
 - 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁶;
 - 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 4.12.2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej⁷;
 - 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników⁸;
 - 7) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia⁹;
 - 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.04.2019 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego¹⁰;
 - 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika¹¹;

⁴ Dz.U. z 2024 r. poz. 1328.

⁵ Dz.U. poz. 1662.

⁶ Dz.U. z 2025 r. poz. 832.

⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 1954.

⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 999.

⁹ Dz.U. poz. 434.

¹⁰ Dz.U. poz. 883.

¹¹ Dz.U. poz. 820.

- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.05.2019 r. w sprawie wzoru informacji o wewnątrzspółnotowym nabyciu środka transportu¹²;
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.05.2019 r. w sprawie wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego¹³;
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług¹⁴;
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.03.2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku od towarów i usług¹⁵;
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.05.2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług¹⁶;
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock¹⁷;
- 16) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii¹⁸;
- 17) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących¹⁹;

¹² Dz.U. poz. 1007.

¹³ Dz.U. poz. 1022.

¹⁴ Dz.U. poz. 1988 ze zm.

¹⁵ Dz.U. z 2023 r. poz. 55 ze zm.

¹⁶ Dz.U. poz. 907.

¹⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 332.

¹⁸ Dz.U. poz. 1753.

¹⁹ Dz.U. z 2024 r. poz. 1654.

- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur²⁰;
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur²¹;
- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.03.2023 r. w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT²²;
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących²³;
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących²⁴;
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania²⁵.

2. Pojęcie i charakter VAT

4. Pojęcie VAT. Podatek od towarów i usług jako polska odmiana podatku od wartości dodanej (ang. *Value Added Tax* – VAT) jest konsumpcyjnym, zharmonizowanym podatkiem pośrednim, który zastąpił obowiązujący w Polsce, do 1993 r., podatek obrotowy. Podatek ten jako przymusowe, odpłatne, jednostronne, publicznoprawne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, wynikające z ustawy podatkowej, jest dochodem budżetu państwa. Jest on rozliczany przez prywatnych przedsiębiorców, jak też przez podmioty publiczne będące zarejestrowanymi podatnikami VAT czynnymi, w tym przez: gminy, powiaty, województwa samorządowe, związki komunalne, związek metropolitalny, stowarzyszenia JST. Jako element kalkulacyjny ceny towarów i usług VAT obciąża konsumpcję i nabywców.

²⁰ Dz.U. poz. 1979 ze zm.

²¹ Dz.U. poz. 2481 ze zm.

²² Dz.U. z 2023 r. poz. 727.

²³ Dz.U. poz. 1902.

²⁴ Dz.U. poz. 845.

²⁵ Dz.U. poz. 861.

Praktyczny komentarz do wybranych przepisów ustawy o VAT z uwzględnieniem dyrektywy VAT dotyczy regulacji, które mają zastosowanie w działalności samorządu terytorialnego.

Będzie stanowić pomoc dla praktyków i decydentów w realizacji zadań publicznych, w tym w odliczeniach i kwalifikowalności VAT przez samorządowe jednostki sektora finansów publicznych.

W opracowaniu omówiono m.in.:

- działanie jednostki samorządu terytorialnego (JST) jako podatnika VAT,
- zakres prawa do odliczenia VAT i metody odliczenia VAT w JST,
- praktyczne problemy i ryzyka podatkowe w JST,
- aktualne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych oraz interpretacje podatkowe,
- problematykę fakturowania oraz KSeF w JST.

Książka przeznaczona jest dla wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, skarbników, pracowników urzędów JST, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, spółek komunalnych, samorządowych instytucji kultury oraz sędziów, radców prawnych, adwokatów, notariuszy, doradców podatkowych, a także przedstawicieli nauki oraz studentów prawa, administracji, ekonomii i finansów.

Sławomir Owczarczuk – doktor nauk prawnych; adiunkt w Instytucie Nauk Prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach; doradca podatkowy; pełnił funkcję naczelnika urzędu skarbowego oraz kierownika oddziału podatków pośrednich w izbie skarbowej; uczestnik panelu ekspertów Najwyższej Izby Kontroli; prelegent na konferencjach międzynarodowych i krajowych; od kilkunastu lat specjalizuje się w obsłudze podatkowej w zakresie VAT jednostek samorządu terytorialnego, w tym w zakończonych sukcesem dla gmin postępowaniach przed WSA i NSA; laureat grantu Narodowego Centrum Nauki w International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie; autor kilkunastu publikacji naukowych z zakresu prawa podatkowego.



9788383908489 W01P01

ISBN 978-83-8390-848-9



9 788383 908489

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 249 ZŁ (W TYM 5% VAT)