

**Podatek VAT w projektach
współfinansowanych
z Regionalnego Programu
Operacyjnego Województwa
Śląskiego 2014-2020**

szkolenie

Urząd Marszałkowski
Województwa Śląskiego
Departament Rozwoju Regionalnego
29 października 2020 r.



Kwalifikowalność podatku VAT



Podstawa prawna kwalifikowalności podatku VAT w perspektywie 2014 – 2020

Rodzaje wydatków

wydatek kwalifikowalny

koszt lub wydatek poniesiony w związku z realizacją projektu w ramach PO, które **spełniają kryteria refundacji**, rozliczenia (w przypadku systemu zaliczkowego) zgodnie z umową o dofinansowanie

wydatek niekwalifikowalny

koszt lub wydatek, które nie są wydatkiem kwalifikowalnym,

Podstawa prawna kwalifikowalności podatku VAT w perspektywie 2014 – 2020

Art. 69 ust. 3 lit. c) [ROZPORZĄDZENIA](#) PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY (UE) NR 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006

**Koszty
niekwalifikowalne**



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

Wyrok TSUE z 20 września 2012 r., T-89/10 w sprawie podatku VAT niepodlegającego odzyskaniu

Na Węgrzech budową autostrad zarządza w imieniu państwa wspólne przedsięwzięcie będące w pełni własnością skarbu państwa. Po zakończeniu budowy autostrady prawa własności są nieodpłatnie przekazywane innej spółce publicznej, która zarządza mieniem państwowym. [Jeszcze inne przedsiębiorstwo będące własnością państwa obsługuje autostradę i pobiera opłaty drogowe zawierające VAT.](#)

Przedsiębiorstwo zarządzające budową było beneficjentem wsparcia unijnego. W obliczeniach wskaźnika wydatków kwalifikowalnych przedsiębiorstwa uwzględniono zarówno łączny koszt infrastruktury (wraz z VAT), jak i dochody z tytułu opłat drogowych. Ponieważ przedsiębiorstwo to nie prowadziło żadnej działalności komercyjnej, uznało ono podatek VAT za wydatek kwalifikowalny i złożyło wnioszek o odpowiedni zwrot środków. Niemniej **Komisja stanęła na stanowisku, że w zaistniałej sytuacji podatek VAT podlega *de facto* odzyskaniu za sprawą przedsiębiorstwa pobierającego opłaty drogowe i w związku z tym jest niekwalifikowalny.** Wyrok TSUE potwierdził stanowisko Komisji.

Źródło: streszczenie sprawy T-89/10 opracowane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy.

Przegląd punktowy Europejskiego Trybunału Obrachunkowego Listopad 2018

W ramach kontroli przeprowadzanych na potrzeby wydania poświadczenia wiarygodności Trybunał napotykał problemy dotyczące kwalifikowalności podatku VAT, które często skutkowały błędami, kwantyfikowanymi w ramach kontroli przez Trybunał. [Wykrył również niespójności w uznawaniu podatku VAT za wydatek kwalifikowalny](#) w obrębie państw członkowskich i między poszczególnymi państwami członkowskimi oraz sytuacje, gdy zwrot podatku VAT najwyraźniej prowadził do nieoptymalnego wykorzystania środków UE w kontekście zasady należytego zarządzania finansami. Do większości takich przypadków dochodziło, gdy beneficjentami pomocy UE były podmioty publiczne.

Przegląd punktowy Europejskiego Trybunału Obrachunkowego Listopad 2018

W latach 2015–2017 Trybunał skontrolował 561 operacji w ramach prowadzonych kontroli na potrzeby wydania poświadczenia wiarygodności. W 73% przypadków beneficjentami unijnego wsparcia były podmioty publiczne. Trybunał skwantyfikował 94 błędy, spośród których 20 (21%) dotyczyło zwrotu niekwalifikowalnego podatku VAT. Niemal wszystkie te błędy (95%) dotyczyły podmiotów publicznych.

W 14 przypadkach beneficjenci zgłosili nieodzyskany podatek VAT jako koszt, choć beneficjent – lub odbiorca końcowy – miał prawo odzyskać zapłacony podatek, tj. podatek ten podlegał odzyskaniu.

Trybunał zalecił Komisji w 2015 r., by wyjaśniła pojęcie podatku VAT podlegającego odzyskaniu, tak aby uniknąć niespójności w interpretacji i nieoptymalnego wykorzystania środków unijnych, w szczególności w przypadku beneficjentów publicznych. W odpowiedzi na zalecenie Trybunału **Komisja opracowała wytyczne w tej kwestii, które zostały opublikowane w listopadzie 2018 r.**

Stanowisko Komisji Europejskiej w sprawie kwalifikowalności podatku VAT w polskiej sprawie - pismo z 14 lipca 2016 r.

Three types of companies are analysed as regards **the management of the infrastructure**:

- (1) Municipal budgetary entities
- (2) Municipal budgetary establishments
- (3) Municipal companies

Stanowisko Polski

In the case of the two first types of companies, VAT can be considered ineligible since in the light of the VAT Directive municipal budgetary entities and municipal budgetary establishments cannot be considered as "taxable persons" for the purpose of VAT.

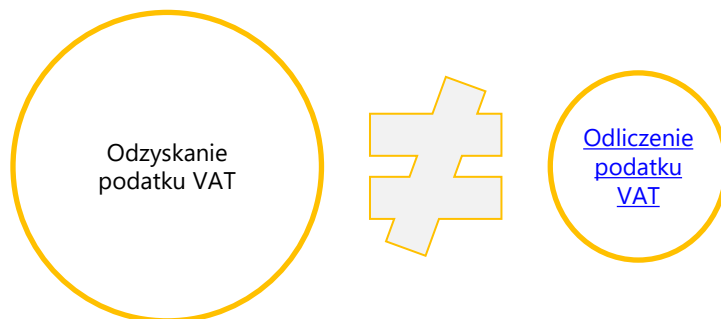
It is not justified to consider VAT as ineligible expenditure, as the beneficiary is not entitled to recover VAT paid at the construction phase.

Stanowisko Komisji Europejskiej w sprawie kwalifikowalności podatku VAT w polskiej sprawie - pismo z 14 lipca 2016 r.

Stanowisko Komisji:

According to ERDF and Cohesion Fund regulations for the 2007-2013 programming period, VAT is not eligible whenever (VAT is) recoverable. "Recoverable" is a wider concept than that of the VAT Directive, to which the judgment of the European Court of Justice C-276/141 refers and which uses the terms such as "refund" and "deduct" to allow for recovering VAT on input by offsetting it against VAT on output. "Recoverable" covers all mechanisms, even those outside the refund and deduction mechanism of the VAT system, which allows for alleviating the beneficiary from the economic burden of paying VAT (on "input").

Zgodnie z przepisami EFRR i Funduszu Spójności na okres programowania 2007-2013, VAT nie jest kwalifikowalny za każdym razem gdy VAT podlega zwrotowi. "Odzyskiwalny" jest pojęciem szerszym niż ten w dyrektywie VAT, do której odnosi się wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości C-276/141 i który stosuje terminy takie jak "zwrot" i "odliczenie" w celu umożliwienia odzyskania podatku VAT naliczonego poprzez potrącenie go z VAT należnego. "Odzyskiwalny" obejmuje wszystkie mechanizmy nawet te które nie podlegają mechanizmowi zwrotu i odliczania VAT, co pozwala ulżyć (odciążyć) beneficjentom z ekonomicznego ciężaru płacenia podatku VAT ("wkład").



Podatek podlegający odliczeniu w deklaracji VAT-7

E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)

Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym Kwota wykazana w poz. 52 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz. 41 i 51. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 41 i 51 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.		52.	
Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz. 41 a sumą kwot z poz. 51 i 52. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 41 i 51, pomniejszona o kwotę z poz. 52 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.		53.	
Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 41 i 51 jest większa od 0, wówczas poz. 54=poz. 41 - poz. 51 - poz. 52 - poz. 53 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.		54.	0
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym		55.	
Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 51 i 41 jest większa lub równa 0, wówczas poz. 56=poz. 51 - poz. 41 + poz. 55, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.		56.	0
Kwota do zwrotu na rachunek wskazany przez podatnika		57.	0
w tym kwota do zwrotu	58. na rachunek VAT	59. w terminie 25 dni (art. 87 ust. 6 ustawy)	
	60. w terminie 60 dni	61. w terminie 180 dni	
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy Od kwoty z poz. 56 należy odjąć kwotę z poz. 57.		62.	0

**Pismo Ministerstwa Rozwoju (...) nr DKF-IV.7224.2.2016.GB
z dnia 29 listopada 2016 r. dot. kwalifikowalności podatku VAT**

W opinii Komisji znaczenie pojęcia "możliwy do odzyskania" wykracza poza możliwości odzyskania podatku VAT wynikające z treści przepisów właściwych w zakresie tego podatku (w tym w szczególności dyrektywy 2006/112/WE) i obejmuje wszystkie mechanizmy związane z jego odzyskiwaniem, w tym te, które nie wynikają bezpośrednio z przepisów właściwych w zakresie VAT. Komisja Europejska stwierdza, że w przypadku projektu generującego przychody, etapu konstrukcyjnego i eksploatacyjnego nie można rozpatrywać w oderwaniu od siebie jako, że stanowią one nierozdzielalną całość. Oznacza to, że kwestia, czy VAT należy uznać za odzyskiwany czy nie, dla podmiotu budującego infrastrukturę, w ramach zasad polityki spójności, powinna zostać zbadana równoległe z kwestią, czy podatek VAT jest pobierany od dochodów w fazie eksploatacji, niezależnie od konstrukcji prawnej przyjętej przez państwo członkowskie. Ze stanowiska KE wynika, że przyjęcie stanowiska Wnioskodawcy prowadziłoby do sytuacji, w której państwa członkowskie mogłyby sztucznie kreować sobie VAT nie do odzyskania, a tym samym podwyższać koszty kwalifikowane. KE stoi na stanowisku, że w przypadku, gdy VAT jest pobierany od dochodów w fazie eksploatacyjnej infrastruktury, podatek naliczony VAT związany z jej budową powinien być zawsze traktowany jako odzyskiwany i to niezależnie od statusu podmiotów posiadających i zarządzających infrastrukturą, zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Powyższe stanowisko KE oznacza, że **podatek VAT stanowić powinien wydatek niekwalifikowalny, w przypadku przekazania wspartej infrastruktury spółce komunalnej, która następnie będzie wykorzystywała ją do działalności opodatkowanej podatkiem VAT.**

Wytyczne Komisji Europejskiej w zakresie kwalifikowalności VAT z dnia 30 października 2018 r.

Trybunał zalecił Komisji w 2015 r., by wyjaśniła pojęcie podatku VAT podlegającego odzyskaniu, tak aby uniknąć niespójności w interpretacji i nieoptymalnego wykorzystania środków unijnych, w szczególności w przypadku beneficjentów publicznych. W odpowiedzi na zalecenie Trybunału Komisja opracowała wytyczne w tej kwestii, które zostały opublikowane w listopadzie 2018 r.

Wytyczne Komisji są kompleksowym dokumentem poświęconym warunkom kwalifikowalności w odniesieniu do podatku VAT zgodnie z zasadami polityki spójności w okresie programowania 2014–2020. Wyjaśniono w nim zasady, na podstawie których należy przeprowadzić ocenę kwalifikowalności podatku VAT, oraz wskazano szczegółowo, jak należy podchodzić do problemu kwalifikowalności podatku VAT w różnych przedstawionych scenariuszach (a w szczególności jak interpretować orzecznictwo TSUE). Niemniej kwalifikowalność podatku VAT w obszarze polityki spójności pozostaje kwestią złożoną. W swoich wytycznych Komisja zaznacza, że ostateczne stanowisko w tej kwestii zajmuje po zapoznaniu się z konkretnym przypadkiem, uwzględniając przy tym specyfikę różnych działań.

Wytyczne Komisji Europejskiej w zakresie kwalifikowalności VAT z dnia 30 października 2018 r.

Where implementation and utilisation of an operation are separated, VAT paid by the beneficiary during the implementation phase of the project will be, in principle, considered recoverable through the means of the output VAT charged on the revenues stemming from the direct use of the project, by the entity operating it.

Wystarczającym dla uznania podatku VAT za wydatek niekwalifikowalny jest fakt pobierania przez podmiot eksploatujący infrastrukturę opłat obciążonych podatkiem VAT. W związku z powyższym w opinii Komisji **dla oceny kwalifikowalności podatku VAT istotny jest nie tyle charakter czy forma prawna podmiotu, któremu przekazana została infrastruktura wybudowana w ramach projektu, co możliwość odzyskania przez ten podmiot podatku VAT.**

Wytyczne Komisji Europejskiej w zakresie kwalifikowalności VAT z dnia 30 października 2018 r.

Realizując projekty w ramach RPO WSL 2014-2020 należy również pamiętać, iż w opinii Komisji Europejskiej ocena kwalifikowalności podatku VAT powinna być dokonywana przez pryzmat przepisów obowiązujących w perspektywie finansowej 2007-2013, zgodnie z którymi podatek VAT stanowi wydatek niekwalifikowalny w przypadku, gdy jest możliwy do odzyskania. **Znaczenie pojęcia „MOŻLIWY DO ODZYSKANIA”** wykracza, w opinii Komisji, poza możliwości odzyskiwania podatku VAT wynikające z treści przepisów właściwych w zakresie tego podatku (w tym w szczególności dyrektywy 2006/112/WE) i **obejmuje wszystkie mechanizmy związane z jego odzyskiwaniem, w tym te, które nie wynikają bezpośrednio z przepisów właściwych w zakresie VAT.**

Ponadto Komisja wskazała, że nie jest właściwym oddzielanie fazy konstrukcyjnej realizacji projektu od fazy eksploatacyjnej i wiązanie możliwości odzyskiwania podatku jedynie z beneficjentem. W konsekwencji Komisja dochodzi do wniosku, że **VAT nie powinien stanowić wydatku kwalifikowalnego w każdym przypadku, gdy w fazie eksploatacyjnej projektu podmiot wykorzystujący infrastrukturę, niezależnie od swojego statusu i powiązania z beneficjentem, będzie miał możliwość odzyskania podatku VAT.**

Podstawa prawna kwalifikowalności podatku VAT w perspektywie 2014 – 2020

Art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020:

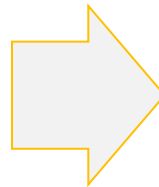
Minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego wykonujący zadania państwa członkowskiego, w celu zapewnienia zgodności sposobu realizacji programów operacyjnych z prawem Unii Europejskiej w zakresie wdrażania funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz spełniania wymagań określanych przez Komisję Europejską w tym zakresie, a także w celu zapewnienia jednolitości sposobu realizacji programów operacyjnych i prawidłowości realizacji zadań i obowiązków określonych ustawą, **może wydać wytyczne dotyczące kwalifikowalności wydatków w ramach programów operacyjnych.**

Wytyczne Ministra Rozwoju w zakresie kwalifikowalności VAT Ewolucja stanowiska Ministra

Wytyczne MR z 19 września 2016 r.

Podrozdział 6.13 Podatek od towarów i usług (VAT) oraz inne podatki i opłaty

- 1) Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, **gdy beneficjent nie ma prawnej możliwości ich odzyskania.**



Wytyczne MR z 19 lipca 2017 r.

Podrozdział 6.13 Podatek od towarów i usług (VAT) oraz inne podatki i opłaty

- 1) Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, **gdy brak jest prawnej możliwości ich odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego.**

Wytyczne Ministra Rozwoju w zakresie kwalifikowalności VAT

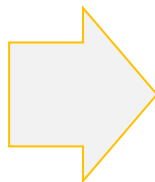
Ewolucja stanowiska Ministra

Wytyczne MR z 19 września 2016 r.

Warunek określony w pkt 1 oznacza, iż zapłacony podatek VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny wyłącznie wówczas

- **gdy beneficjentowi**

zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem krajowym, nie przysługuje prawo (czyli beneficjent nie ma prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub ubiegania się o zwrot VAT.



Wytyczne MR z 19 lipca 2017 r.

Warunek określony w pkt 1 oznacza, iż zapłacony podatek VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny wyłącznie wówczas

- **gdy beneficjentowi**

- **ani żadnemu innemu podmiotowi zaangażowanemu w projekt oraz wykorzystującemu do działalności opodatkowanej produkty będące efektem realizacji projektu,**

- **zarówno w fazie realizacyjnej jak i operacyjnej,**

zgodnie z obowiązującym prawodawstwem krajowym, **nie przysługuje prawo (tzn. brak jest prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub ubiegania się o zwrot VAT**

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

6.13. Podatek od towarów i usług (VAT) oraz inne podatki i opłaty

- Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, gdy **brak jest prawnej możliwości ich odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego.**
- Powyższy warunek oznacza, iż zapłacony podatek VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny wyłącznie wówczas, gdy **beneficjentowi** ani **żadnemu innemu podmiotowi zaangażowanemu w projekt lub wykorzystującemu do działalności opodatkowanej produkty** będące efektem realizacji projektu, zarówno w fazie realizacyjnej jak i operacyjnej, zgodnie z obowiązującym prawodawstwem krajowym, nie przysługuje prawo (tzn. brak jest prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub ubiegania się o zwrot VAT. Posiadanie wyżej wymienionego prawa (**potencjalnej prawnej możliwości**) wyklucza uznanie wydatku za kwalifikowalny, nawet jeśli faktycznie zwrot nie nastąpił, np. ze względu na nie podjęcie przez podmiot czynności zmierzających do realizacji tego prawa.

Potencjalna prawna możliwość odliczenia VAT - Przykład

- W przypadku nabycia towarów i/lub usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza istnieje możliwość odliczenia podatku VAT częściowo wg proporcji ustalonej zgodnie z zapisami art. 86 ust. 2a, podatek w części mogącej podlegać zwrotowi jest niekwalifikowalny. Analogicznie również za niekwalifikowalny należy uznać podatek, który podlega odliczeniu na mocy art. 90 tj. w przypadku gdy nabywane towary i/lub usługi służą wykonywaniu czynności opodatkowanych a także zwolnionych z VAT. Należy pamiętać, że **w przypadku, gdy proporcja o której mowa w art. 86 oraz art. 90 nie przekroczyła 2%, pomimo, że Ustawodawca daje możliwość uznania, że wynosi ona 0%, Beneficjent ma prawną możliwość odliczenia VAT w wysokości 1% lub 2% (w zależności od uzyskanego wyniku). Nawet jeśli z tego prawa nie skorzysta, podatek VAT w tej części powinien zostać uznany za niekwalifikowalny.**
- *Źródło: Komunikat dla Wnioskodawców / Beneficjentów Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Dolnośląskiego 2014-2020 dotyczący kwalifikowalności podatku od towarów i usług (VAT).*

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

6.13. Podatek od towarów i usług (VAT) oraz inne podatki i opłaty

Za posiadanie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie uznaje się możliwości określonej w art. 113 ustawy o VAT.

- Za niekwalifikowalny należy uznać podatek VAT w projekcie, w którym Wnioskodawca/Beneficjent korzysta ze zwolnienia podatkowego zgodnie z art. 113 ustawy o VAT (tzw. zwolnienie podmiotowe)
- Podatnik może bowiem zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust. 1 i 9 ustawy pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z opinią Ministerstwa Rozwoju oznacza to, że w stosunku do takiego Wnioskodawcy (Partnera projektu/Podmiotu realizującego projekt) istnieje prawna możliwość odliczenia VAT, a zatem powinien on zostać uznany za niekwalifikowalny.
- *Źródło: Komunikat dla Wnioskodawców / Beneficjentów Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Dolnośląskiego 2014-2020 dotyczący kwalifikowalności podatku od towarów i usług (VAT).*

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

W SZOOP, umowie o dofinansowanie projektu, regulaminie konkursu lub dokumentacji dotyczącej projektu pozakonkursowego, **IZ PO może wyłączyć możliwość kwalifikowania VAT w odniesieniu do określonych obszarów danego PO**, w szczególności osi priorytetowych, działań, rodzajów projektów, typów beneficjentów, a nawet w odniesieniu do poszczególnych projektów.

IZ może podjąć decyzję, zgodnie z którą VAT będzie kwalifikowalny jedynie dla części projektu. W takiej sytuacji beneficjent jest zobowiązany zapewnić przejrzysty system rozliczania projektu, tak aby nie było wątpliwości w jakiej części oraz w jakim zakresie VAT może być uznany za kwalifikowalny.

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

Oświadczenie o kwalifikowalności

Biorąc pod uwagę, iż prawo do obniżenia VAT należnego o VAT naliczony może powstać zarówno w okresie realizacji projektu, jak i po jego zakończeniu, właściwa instytucja będąca stroną umowy zapewnia, aby beneficjenci, którzy zaliczą VAT do wydatków kwalifikowalnych, zobowiązali się dołączyć do wniosku o dofinansowanie projektu **„Oświadczenie o kwalifikowalności VAT”**, którego wzór opracowuje IZ PO. Oświadczenie składa się z dwóch integralnych części. W ramach pierwszej części beneficjent oświadcza, iż w chwili składania wniosku o dofinansowanie projektu nie może odzyskać w żaden sposób poniesionego kosztu VAT, którego wysokość została określona w odpowiednim punkcie wniosku o dofinansowanie projektu (fakt ten decyduje o kwalifikowalności VAT). Natomiast w części drugiej beneficjent zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej ze środków unijnych części VAT, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku. „Oświadczenie o kwalifikowalności VAT” podpisane przez beneficjenta powinno stanowić załącznik do zawieranej z beneficjentem umowy o dofinansowanie projektu.

IZ PO zapewnia, aby podpisanie umowy o dofinansowanie projektu z beneficjentem, który zaliczył VAT do wydatków kwalifikowalnych, było uwarunkowane podpisaniem oświadczenia, o którym mowa w pkt 6.

Przykładowe oświadczenie o kwalifikowalności VAT (1/2)

- I. Oświadczam, że w ramach realizacji ww. Projektu, jak i po jego zakończeniu (w okresie trwałości oraz w okresie, w którym podatnikowi na mocy przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z dokonanymi zakupami/czynnościami związanymi z Projektem - jeżeli okres ten jest dłuższy niż okres trwałości Projektu):
 - A. **Wnioskodawca nie ma/nie będzie posiadał prawa do odliczenia w całości podatku VAT.**
 - B. **Wnioskodawca ma/będzie posiadał prawo do częściowego odliczenia VAT**

Przykładowe oświadczenie o kwalifikowalności VAT (2/2)

II. W przypadku wyboru Projektu do dofinansowania i zawarcia umowy, Wnioskodawca jest świadomy, iż w sytuacji zaistnienia przesłanki wpływającej na zmianę kwalifikowalności podatku VAT w Projekcie, m.in.:

- odliczenie/otrzymanie zwrotu podatku VAT,
- zmiany (zwiększenie) proporcji, o której mowa w art. 90 ustawy,
- zaistnienia innych okoliczności, w których będzie przysługiwało w Projekcie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

kwota dofinansowania dla Projektu ulegnie zmniejszeniu. Ponadto Wnioskodawca zobowiązuje się do niezwłocznego pisemnego poinformowania instytucji z którą zawarł umowę o dofinansowanie o zaistnieniu przesłanki umożliwiającej odliczenie/odzyskanie podatku VAT oraz do zwrotu wraz z należnymi odsetkami zrefundowanego/rozliczonego w Projekcie podatku VAT w części stanowiącej wydatek niekwalifikowalny.

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

Stosowanie Wytycznych

Każda wersja Wytycznych jest stosowana od daty wskazanej w komunikacie opublikowanym w „Monitorze Polskim”.

Do oceny kwalifikowalności wydatków stosuje się wersję Wytycznych obowiązującą w dniu poniesienia wydatku, z uwzględnieniem pkt 9 i 11.

- 9) Do oceny prawidłowości umów zawartych w ramach realizacji projektu w wyniku przeprowadzonych postępowań, w tym postępowań określonych w podrozdziale 6.5, stosuje się wersję Wytycznych obowiązującą w dniu wszczęcia postępowania, które zakończyło się zawarciem umowy. Wszczęcie postępowania jest tożsame z publikacją ogłoszenia o zamówieniu publicznym lub zapytania ofertowego, o którym mowa w sekcji 6.5.2, lub ogłoszenia o prowadzonym naborze pracowników na podstawie stosunku pracy, pod warunkiem, że beneficjent udokumentuje publikację.
- 11) W przypadku, gdy ogłoszona w trakcie realizacji projektu (po podpisaniu umowy o dofinansowanie projektu) wersja Wytycznych wprowadza rozwiązania korzystniejsze dla beneficjenta, warunki ewentualnego ich stosowania w odniesieniu do wydatków poniesionych przed tym dniem oraz umów zawartych w wyniku postępowań określonych w podrozdziale 6.5 przed dniem stosowania nowej wersji Wytycznych, określa IZ PO w umowie o dofinansowanie projektu.

Zmiana Wytycznych nie powoduje konieczności aktualizacji zatwierdzonych wniosków o dofinansowanie projektu.

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie kwalifikowalności wydatków z 22 sierpnia 2019 r., MliR/2014-2020/12(4)

Interpretacja postanowień Wytycznych

IZ PO zapewnia, aby każdy zainteresowany podmiot mógł zwrócić się pisemnie z prośbą o dokonanie **indywidualnej interpretacji** postanowień *Wytycznych* dla konkretnego stanu faktycznego. W pierwszej kolejności pytania należy kierować do właściwej instytucji będącej stroną umowy lub instytucji, która ogłosiła konkurs / przyjmuje do dofinansowania projekty pozakonkursowe. W przypadku wątpliwości dotyczącej rozstrzygnięcia danej kwestii, przed udzieleniem odpowiedzi instytucja ta powinna zwrócić się odpowiednio do IP PO lub IZ PO, czyli do instytucji nadrzędnej.

W sytuacji, gdy zainteresowany podmiot nie zgadza się z interpretacją wydaną przez IW PO lub IP PO, a instytucja ta odmówiła skierowania pytania do instytucji nadrzędnej, może on bezpośrednio zwrócić się odpowiednio do IP PO lub IZ PO. Instytucja nadrzędna powinna poinformować instytucję na niższym poziomie o wpływie zapytania i przekazać jej do wiadomości udzieloną odpowiedź.

IZ PO może zwrócić się pisemnie do IK UP z prośbą o dokonanie interpretacji postanowień *Wytycznych*. IP PO lub IW PO ma możliwość zwrócenia się do IK UP o dokonanie interpretacji *Wytycznych* wyłącznie za pośrednictwem IZ PO. IK UP zapewnia, by interpretacja *Wytycznych* była przekazana do wiadomości wszystkich IZ PO.

Przewodnik dla beneficjentów EFRR RPO WSL 2014-2020 (wersja 13)

W przypadku projektów, w których beneficjent ma możliwość częściowego odliczenia podatku VAT np. z uwagi na fakt prowadzenia działalności opodatkowanej, nieopodatkowanej lub zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT, IZ RPO WSL dopuszcza możliwość kwalifikowania podatku VAT w części, proporcjonalnie do rodzaju prowadzonej działalności.

W każdym z wymienionych wyżej przypadków, **potwierdzenie kwalifikowalności podatku od towarów i usług określone zostaje na podstawie indywidualnej interpretacji** przepisów prawa podatkowego, złożonej najpóźniej do pierwszego wniosku o płatność.

Przewodnik dla beneficjentów EFRR RPO WSL 2014-2020 (wersja 13)

Zasady udzielania wsparcia w formie zaliczki w ramach projektów dofinansowanych ze środków EFRR

Warunkiem wypłacenia beneficjentowi środków w formie zaliczki jest przedłożenie wraz z wnioskiem o płatność polityki rachunkowości oraz **[interpretacji indywidualnej](#) Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie możliwości (lub braku) odliczenia podatku VAT**

(dotyczy gdy koszt dotyczący podatku VAT jest kosztem kwalifikowalnym w projekcie w całości lub części)

Przewodnik dla beneficjentów EFRR RPO WSL 2014-2020 (wersja 13)

Wymagane załączniki do wniosku o płatność pośrednią/końcową

W przypadku projektów, w których beneficjent ma możliwość częściowego odliczenia podatku VAT np. z uwagi na fakt prowadzenia działalności opodatkowanej, nieopodatkowanej lub zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT, IZ RPO WSL dopuszcza możliwość kwalifikowania podatku VAT w części, proporcjonalnie do rodzaju prowadzonej działalności. W każdym z wymienionych wyżej przypadków, **potwierdzenie kwalifikowalności podatku od towarów i usług określone zostaje na podstawie [indywidualnej interpretacji](#) przepisów prawa podatkowego, złożonej najpóźniej do pierwszego wniosku o płatność.**

Przewodnik dla beneficjentów EFRR RPO WSL 2014-2020 (wersja 13)

Odzyskiwanie i zwroty środków, w tym skutki niewykonania zobowiązania zwrotu środków

W przypadku projektów, których koszty podatku VAT podlegają częściowej możliwości odzyskania podatku VAT, na podstawie proporcji, wynikającej z prawodawstwa krajowego w ramach mechanizmu rocznych korekt podatku odliczonego, wynikającego z art. 90c oraz art.91 ust.1 i 2 ustawy o VAT **zwrot środków wynikający ze zmiany proporcji i zwiększenia wartości kosztów niekwalifikowalnych, następuje w terminie 14 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej** składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty proporcji za poprzedni rok. Jeżeli beneficjent prawidłowo zastosował przepisy ustawy o VAT zwrot środków we wskazanym terminie dokonywany jest bez odsetek.



Zasady funkcjonowania podatku VAT



Rzeczpospolita
Polska

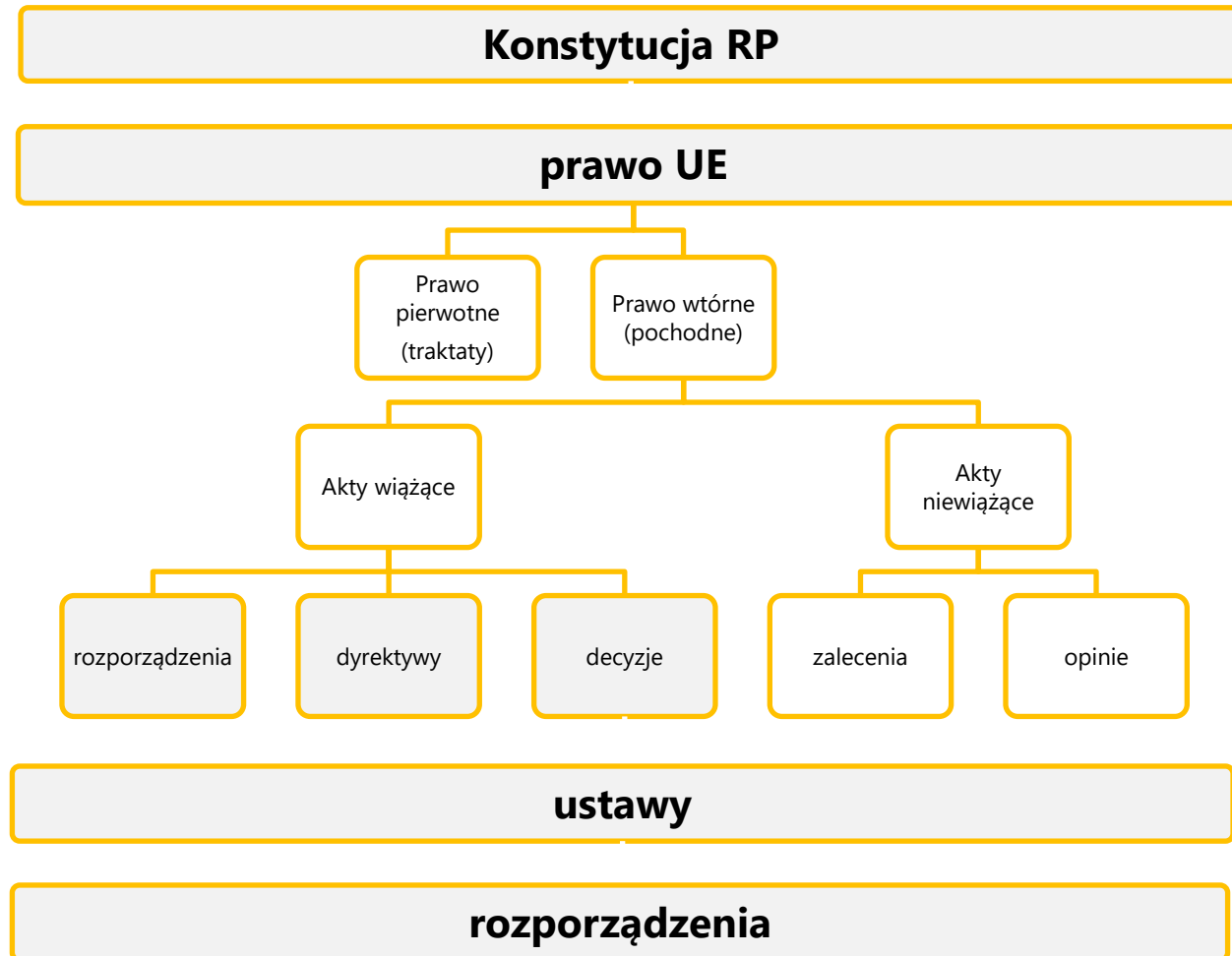


Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Źródła prawa regulującego podatek VAT



Źródła prawa regulującego podatek VAT

Podstawa prawna prymatu prawa unijnego przed prawem krajowym oraz jego bezpośredniego skutku w porządku wewnętrznym

Podstawą prawną dla pierwszeństwa prawa pierwotnego przed ustawami (oraz aktami wykonawczymi)

art. 91 ust. 2 Konstytucji RP
umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

Art. 9 Konstytucji RP
Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego

podstawa pierwszeństwa oraz bezpośredniego skutku wspólnotowego prawa wtórnego

art. 91 ust. 3 Konstytucji RP
jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

Źródła prawa regulującego podatek VAT

- **DYREKTYWA 2006/112/WE RADY** z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
- **ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE RADY (UE) NR 282/2011** z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
- **USTAWA** z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
- **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
- **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

Zasady podatku od wartości dodanej

powszechność

opodatkowanie konsumpcji

**Wielofazowość
i proporcjonalność**

neutralność

**Zastosowanie metody
fakturowej**

Zasada neutralności

rynek

Podatnik A

VAT
naliczony

Podatnik B

VAT

konsument

VAT

VAT
należny

Skarb Państwa

Skarb Państwa

Zastosowanie metody fakturowej

Output tax

podatek należny
w danej fazie, który wynika z zastosowania stawki podatkowej do obrotu zrealizowanego przez podatnika w tejże fazie;

Input tax

podatek naliczony
w danej fazie, stanowiący podatek zawarty w fakturach dokumentujących zakup towarów bądź usług, wystawionych na rzecz podatnika przez dostawcę towaru

output tax-input tax

podatek przypadający do zapłaty w danej fazie, stanowiący **różnicę pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym**

Zastosowanie metody fakturowej/neutralność

System bez podatku VAT			
	Przedsiębiorca A	Przedsiębiorca B	Konsument
Zakup->sprzedaż	100	200	200
marża	200 – 100 = 100		
System z podatkiem VAT			
	Podatnik A	Podatnik B	Konsument
Zakup->sprzedaż	100	200	200
VAT	23	46	46
Odliczenie VAT	-	23	
VAT do budżetu	23	23	
marża	223 - 123 = 100		

Prawo do odliczenia podatku naliczonego

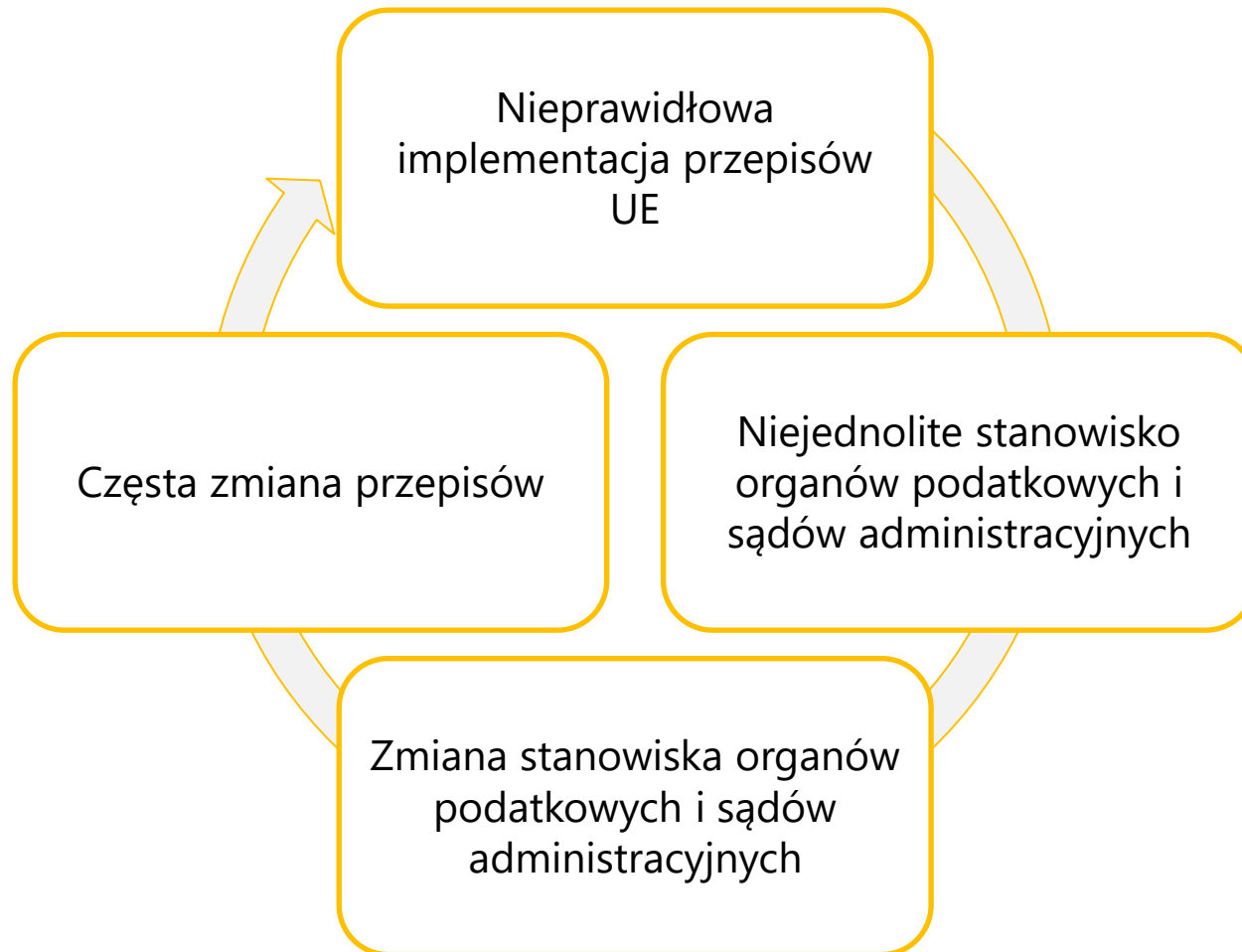
Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, gdy **brak jest prawnej MOŻLIWOŚCI ICH ODZYSKANIA na mocy prawodawstwa krajowego.**



Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT:

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje **PRAWO DO OBNIŻENIA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO.**

Ryzyka związane z ustaleniem kwalifikowalności podatku VAT



Zasady podatku od wartości dodanej

„Poza granicami codzienności (...) rozciąga się świat VAT, niczym podatkowy lunapark, w którym rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone”

Lord Justice Sedley



Zakres opodatkowania





Zakres opodatkowania Czynności podlegające opodatkowaniu



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Czynności podlegające opodatkowaniu

Art. 5 ustawy o VAT:

1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Odpłatna dostawa towarów

Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za **odszkodowanie**;
- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (...)
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu (...)
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu (...)
- 5) ustanowienie spółdzielczych praw do lokalu mieszkalnego
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Odpłatność czynności

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje, że odpłatność ma miejsce, gdy:

- 1) istnieje **bezpośredni związek** pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług, a otrzymanym wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym,
- 2) dostawcę towarów lub usługodawcę łączy z odbiorcą **stosunek prawny**, z którego wynika obowiązek dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia (świadczenia wzajemnego) za dokonanie tych czynności,
- 3) wynagrodzenie jest **wyrażalne w pieniądzu**, co oznacza, że istnieje możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług.

Odpłatna dostawa towarów a odszkodowanie

Dana czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością, a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że **płatność następuje w zamian za to świadczenie**.

Otrzymane środki pieniężne – stanowiące odszkodowanie – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i nie mogą być udokumentowane fakturą. Czynność ta, jako niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, winna być udokumentowana innym dokumentem niż faktura zarezerwowana dla dokumentowania czynności z zakresu ustawy o podatku od towarów i usług, np. **notą obciążeniową**.

Odpłatna dostawa towarów a odszkodowanie

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju, przez którą należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie (art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). W świetle powyższego należy uznać, że **w tym przypadku odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia. Innymi słowy, jeśli wyłączenie następuje za wynagrodzeniem (odszkodowaniem), to stanowi ono odpłatną dostawę towarów.**

W dalszej kolejności należy zwrócić uwagę, że opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlega samo odszkodowanie, lecz stanowiące dostawę towarów przeniesienie własności nieruchomości w zamian za wynagrodzenie przyjmujące formę odszkodowania

Odpłatna dostawa towarów (nieodpłatna dostawa towarów)

Art. 7 ust. 2 ustawy o VAT:

Przez dostawę towarów rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Wyjątki: próbki, prezenty o małej wartości (**10/100 zł**)

Nieodpłatna dostawa towarów

Centralizacja VAT

JST

Jednostka
budżetowa lub
zakład
budżetowy

Nie ma VAT

JST

Spółka
komunalna

Może być VAT

Odpłatne świadczenie usług

Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

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

Nieodpłatne świadczenie usług

Art. 8 ust. 2 ustawy o VAT:

Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- 2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Czynności wykonane bez zachowania warunków oraz form określonych przepisami prawa

Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 706/12

Usługi budowlane mogą być przedmiotem legalnego obrotu i mimo, iż zawarta umowa o wykonanie robót budowlanych została uznana na gruncie przepisów prawa cywilnego za bezskuteczną, to na jej podstawie Spółka zobowiązała się do świadczenia usług budowlanych i usługi te wykonała. Wykonane usługi w zakresie instalacji elektrycznych, instalacji centralnego ogrzewania, (...) udokumentowane wystawionymi fakturami podlegają przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż **czynność nawet prawnie nieskuteczna czy nieważna podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli odpowiada w swojej istocie takim samym czynnościom wykonywanym skutecznie przez podatników VAT.**

Barter

W polskim prawie barter uważa się za jeden z rodzajów umowy zamiany. Celem umów barterowych jest niedokonywanie dodatkowych rozliczeń pieniężnych pomiędzy kontrahentami, a w konsekwencji maksymalne uproszczenie obrotu gospodarczego, w tym oczywiście rozliczeń podatkowych. Należy podkreślić, że barter polega nie tylko na równoważącej się wartościowo transakcji towar za towar, lecz również: usługa za usługę, towar za usługę, lub usługa za towar. Podstawowym założeniem i istotą umów barteru jest brak konieczności ponoszenia dodatkowych świadczeń, a to, czy strony umówią się na wymianę towaru za towar, usługi za usługę czy też towaru za usługę nie ma istotnego znaczenia.

Barter jest więc pojęciem szerszym, obejmującym swoim zakresem zamianę usług, zamianę towaru na usługę i usługi na towar. Z punktu widzenia polskiego prawa cywilnego barter jest rodzajem umowy zamiany, polegającej na równoważącej się wartościowo wymianie towaru na towar lub usługi na usługę (ewentualnie usługi na towar lub towaru na usługę), gdzie nie wchodzi w grę dodatkowe rozliczenia pieniężne między kontrahentami (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 grudnia 2011 roku, ITPP1/443-1311/11/IK).

Barter

W przypadku gdy przedszkole zezwoliło na umieszczenie baneru reklamowego na ogrodzeniu w zamian za jego remont mamy do czynienia z pewnego rodzaju barterem, co w konsekwencji oznacza, że **kontrahenci powinni wystawić sobie wzajemnie faktury sprzedaży i rozliczyć podatek VAT** - każdy według stawki właściwej dla swojego świadczenia. Każdy z uczestników transakcji w takim przypadku wystawia fakturę sprzedaży (z tytułu świadczenia usług) i jednocześnie otrzymuje fakturę zakupu. Oczywiście z zastrzeżeniem, że przedszkole może nie być obowiązane do wystawiania faktury. W transakcji barterowej każda ze stron transakcji jest jednocześnie nabywcą i kupującym, a ekwiwalentem pieniądza jest w tym przypadku towar lub usługa (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu z dnia 25 października 2007 r., nr PD-I/42181-0004/07/SMA).

Bez określenia wysokości świadczeń nie będzie można prawidłowo ustalić podstawy opodatkowania koniecznej do rozliczenia wykonanych usług. Tak więc, strony powinny określić w umowie wysokość wzajemnych świadczeń i rozliczyć je w taki sposób, jakby dokonały dostawy towarów lub świadczyły usługę za wynagrodzeniem pieniężnym. Jeśli strony nie są podmiotami powiązаныmi, mogą ustalić wysokość wynagrodzenia w sposób dowolny bez konieczności poszukiwania cen rynkowych tego typu świadczeń.

Barter

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 stycznia 2019 r., 0115-KDIT1-2.4012.812.2018.2.AGW

Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego oraz treści powołanych przepisów prowadzi do stwierdzenia, że **planowana czynność zamiany niezabudowanych działek będących własnością Gminy, w zamian za inną nieruchomość stanowiącą własność osób fizycznych, będzie stanowić odpłatną dostawę towarów** w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, dla której Gmina będzie działała w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy. Z wniosku wynika bowiem, że Gmina dokona dostawy (zamiany) przedmiotowych działek gruntu w drodze umowy cywilnoprawnej, nie zaś w trybie władztwa publicznego, ponadto grunty te w latach 1981-2010 były przez Gminę dzierżawione, a zatem wykorzystywane dla celów działalności gospodarczej Gminy. Należy wskazać, że **Gmina dokonując zamiany nieruchomości nie może skorzystać z wyłączenia z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6** ustawy, gdyż dla tej czynności nie będzie działała jako podmiot prawa publicznego, nie wykonuje bowiem zadań statutowych.



Zakres opodatkowania Czynności niepodlegające opodatkowaniu



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Czynności niepodlegające opodatkowaniu

Art. 6 ustawy o VAT:

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Art. 2 pkt 27e ustawy o VAT:

Ilekcją w dalszych przepisach jest mowa o zorganizowanej części przedsiębiorstwa rozumie się przez to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Czynności niepodlegające opodatkowaniu

Pojęcie "**transakcja zbycia**" należy rozumieć w sposób zbliżony do terminu "dostawa towarów", w ujęciu art. 7 ust. 1 ustawy, tzn. "zbycie" obejmuje wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem jak właściciel np. sprzedaż, zamianę, darowiznę, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego (aportu).

Czynności niepodlegające opodatkowaniu

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 lutego 2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.871.2017.2.KT

Stan faktyczny:

Przeniesienie składników majątkowych wskazanych w stanie faktycznym **między Gminą a spółką** w wyniku planowanego utworzenia spółki w sposób opisany w stanie faktycznym - jej zdaniem - stanowić będzie transakcję zbycia przedsiębiorstwa lub co najmniej transakcję zbycia jego zorganizowanej części, która na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy o VAT stanowić będzie czynność, która wyłączona będzie z opodatkowania VAT.

Na terenie Gminy nie funkcjonuje żadna wyspecjalizowana jednostka sektora finansów publicznych, która zajmowałaby się szeroko rozumianą gospodarką komunalną. Powyższe zadania aktualnie realizuje referat Inwestycji i Rozwoju Urzędu Gminy, który zajmuje się m.in. sprawami komunalnymi, gospodarką lokalami, drogami, utrzymaniem czystości i porządku na terenie Gminy.

Gmina, na mocy uchwały o numerze (...)/ (...) Rady Gminy z dnia (...) 2017 r., planuje utworzenie spółki komunalnej ze 100% udziałem Gminy. W ramach utworzenia spółki, Gmina **wniesie, na pokrycie kapitału zakładowego spółki, zorganizowaną część przedsiębiorstwa** (dalej: "ZCP")

Czynności niepodlegające opodatkowaniu

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 lutego 2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.871.2017.2.KT

Stanowisko Dyrektora KIS:

Skoro planowana transakcja przeniesienia w drodze aportu składników mienia Gminy na tworzoną spółkę komunalną będzie obejmowała w zasadzie majątek, który był dotychczas wykorzystywany do realizacji gospodarki komunalnej na terenie Gminy, to - niezależnie od wyłączenia z niej składników majątkowych stanowiących nieruchomości, których przeniesienie ma nastąpić po zarejestrowaniu spółki w KRS - będzie stanowiła zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto z treści wniosku wynika, że nowotworzona spółka będzie nadal zajmowała się prowadzoną dotychczas przez Gminę szeroko rozumianą gospodarką komunalną. Jednocześnie zgodzić się należy z Gminą, że przedmiotowa czynność przeniesienia w drodze aportu składników mienia Gminy będzie wyłączona z opodatkowania na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. A zatem, dokonując oceny stanowiska Gminy w ujęciu całościowym - pomimo alternatywnego uznania przedmiotowej czynności za aport przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części - należało uznać je za prawidłowe.



Podatnicy VAT



Określenie pojęcia "podatnik"

Podatnicy podatku od towarów i usług

wykonywujące
samodzielnie
działalność gospodarczą
bez względu na cel lub rezultat takiej działalności

osoby fizyczne

jednostki organizacyjne
niemające osobowości prawnej

osoby prawne

Kryteria uznania podmiotu za podatnika

Przesłanki istotne

- wykonywanie działalności gospodarczej
- w sposób samodzielny

Przesłanki nieistotne

- miejsce wykonywania działalności
- cel lub rezultat działalności

Pojęcie działalności gospodarczej

Pojęcie
„działalność gospodarcza
wykonywana
samodzielnie”

Działalność gospodarcza
obejmuje wszelką
działalność bez względu na
jej cel lub rezultat

Podmioty

producentów, handlowców
lub usługodawców, w tym
podmiotów pozyskujących
zasoby naturalne oraz
rolników

działalność osób
wykonujących wolne
zawody

Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych

Wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych

Przesłanki

```
graph TD; A[Przesłanki] --- B[Przykłady: - Oddanie majątku w najem; - Posiadanie papierów wartościowych]; A --- C[Wykorzystanie majątku musi mieć na celu osiągnięcie dochodu]; A --- D[Działalność musi być wykonywana w sposób ciągły];
```

Przykłady:

- Oddanie majątku w najem;
- Posiadanie papierów wartościowych

Wykorzystanie majątku musi mieć na celu osiągnięcie dochodu

Działalność musi być wykonywana w sposób ciągły

Samodzielność wykonywania działalności

Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności:

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
(przychody ze stosunku pracy)

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
(tzw. działalność wykonywana osobiście)

jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do:

warunków wykonywania tych czynności

wynagrodzenia

i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich

Organy władzy publicznej jako podatnicy

Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT

Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy

w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane

z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych

Zadania własne JST

Organy władzy publicznej jako podatnicy

Art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT:

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, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, w sytuacji gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących **zakłóceń konkurencji**.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Załącznik ten wymienia: usługi telekomunikacyjne, dostawę wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej, transport towarów, świadczenie usług przez porty morskie i porty lotnicze, przewóz osób, dostawę nowych towarów wytworzonych na sprzedaż, transakcje dotyczące produktów rolnych dokonywane przez rolne agencje skupu interwencyjnego zgodnie z rozporządzeniami w sprawie wspólnej organizacji rynku w odniesieniu do tych produktów, organizację targów i wystaw o charakterze komercyjnym, magazynowanie, działalność komercyjnych agencji reklamowych, działalność biur podróży, prowadzenie stołówek pracowniczych, bufetów, kantyn i innych podobnych instytucji, działalność stacji radiowych i telewizyjnych, o ile nie są one zwolnione na mocy art. 132 ust. 1 lit. g dyrektywy 2006/112/WE.

Organy władzy publicznej jako podatnicy

Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ocena art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w świetle celów wspomnianej dyrektywy świadczy o tym, że dla zastosowania zasady nieopodatkowania **muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki**, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, przy czym działalność ta powinna być wykonywana w charakterze organu władzy publicznej.

Ponadto, działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy.

Kryteria, których łączne spełnienie powoduje wyłączenie organu władzy publicznej z zakresu definicji podatnika

Czynności muszą być wykonywane przez organ podlegający prawu publicznemu



Muszą być wykonywane przez ten organ działający w charakterze organu władzy publicznej

Wykładnia art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT

Jako że zastosowanie art. 13 dyrektywy 2006/112/WE skutkuje brakiem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej określonej czynności, jego **przepisy muszą być interpretowane ściśle**. Za takim rozumieniem wypowiedziała się Komisja Europejska w wyroku z dnia 26 marca 1987 r., C-235/85 Komisja v. Królestwo Holandii.

W wyroku tym Trybunał nie odniósł się wprost do tej kwestii, jednakże w kolejnych wydawanych wyrokach także opowiedział się za koniecznością dokonywania ścisłej wykładni analizowanego przepisu. Taki sposób interpretacji jest niezbędny ze względu na to, iż norma prawna zawarta w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Ekwiwalentność świadczeń

Badając czy dana czynność wykonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie TSUE przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie.

Przykładowo zatem należy ocenić: czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez inne podmioty gospodarcze, w jakim reżimie prawnym wykonywane są dane czynności, czy istnieje **asymetria** pomiędzy kosztami wykonywania danych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez ich beneficjentów, w jakim stopniu ponoszona odpłatność **stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń**, czy odpłatność **uzależniona jest od sytuacji majątkowej beneficjenta**. Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

Ekwiwalentność świadczeń

W wyroku z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja v. Finlandia, w pkt 44 TSUE wskazał, że zgodnie z orzecznictwem świadczenie usług tylko wtedy dokonywane jest "odpłatnie", w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli pomiędzy usługodawcą i usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy.

W świetle powyższego **badanie, czy występuje ekwiwalentność świadczeń, ma istotne znaczenie dla stwierdzenia istnienia działalności gospodarczej.**

W przypadku, gdy zapłata uiszczana przez beneficjentów usług świadczonych na ich rzecz przez podmioty publiczne (w rozpatrywanej w wyroku sytuacji dotyczyło to usług pomocy prawnej) zależy jedynie częściowo od rzeczywistej wartości świadczonych usług, a jej związek z tą wartością jest tym mniejszy, im skromniejsze są dochody i majątek beneficjenta, nie można uznać, że pomiędzy tymi usługami a świadczeniem ekwiwalentnym płaconym przez beneficjenta istnieje bezpośredni związek wymagany przepisami dyrektywy do tego, aby można było uznać owo świadczenie za wynagrodzenie za usługi. Tym samym usług tych nie można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej.

Ekwiwalentność świadczeń

W wyroku z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C-520/14 Gemeente Borsele TSUE orzekł, że JST, która świadczy usługę dowozu uczniów do szkół w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym (tj. gdy wysokość odpłatności uzależniona jest od dochodów rodziców), nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik,

TSUE zwrócił uwagę m.in. na następujące okoliczności w rozstrzyganej sprawie:

- świadczenie usług jest "odpłatne", a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a **wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy,**
- rozróżnienie między kosztami funkcjonowania a kwotami otrzymanymi za oferowane usługi może sugerować, iż **udział rodziców należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie,**
- okoliczności, w jakich doszło do świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym, **różnią się od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie przewozu osób.**

Ekwiwalentność świadczeń

Interpretacja ogólna Nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r.:

Większość czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, m.in. z uwagi na brak spełnienia przesłanki dotyczącej odpłatności, nie stanowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Zlecenie przez związek gmin zadań spółce kapitałowej

Wyrok WSA z Lublinie z 12 września 2017 r., I SA/Lu 379/17

Związek gmin nie miał prawa do odliczenia VAT naliczonego przy budowie zakładu zagospodarowania odpadów z powodu braku związku ze sprzedażą opodatkowaną VAT. Związek gmin nie wykazuje bowiem przychodów z tytułu gospodarki odpadami, jak też innych przychodów podlegających opodatkowaniu VAT. Dlatego nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT. W celu wykonywania zadań własnych gminy wynikających z ustawy o samorządzie gminnym w zakresie utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych związek gmin utworzył spółkę komunalną, której jest jedynym udziałowcem.

Jeśli związek gmin nie realizuje bezpośrednio ustawowo powierzonych mu zadań, lecz ich wykonywanie powierza spółce kapitałowej, **wówczas spółka ta nie działa w charakterze organu władzy publicznej, nawet jeśli chodzi o obszar aktywności pokrywający się z zakresem obowiązków ustawowo spoczywających na gminach czy scedowanych na związki gmin zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym.**

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

JST działają w charakterze podatników VAT, gdy wykonują czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach ich zadań oraz wykonują czynności mieszczące się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT). Jednakże **stosowanie w praktyce art. 15 ust. 6 ww. ustawy nastroczało szereg trudności interpretacyjnych i prowadziło do licznych sporów sądowo-administracyjnych.**

Brak jest bowiem określenia wyraźnych granic kiedy JST występuje jako podatnik, a kiedy takiego statusu nie posiada. **W takich sytuacjach może być stosowana zasada *in dubio pro tributario***, wprowadzona do porządku prawnego od 1 stycznia 2016 r. Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej wynika, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

W siedmiu JST (50,0%) ujawniono nieprawidłowości w rozliczaniu podatku należnego, skutkujące zarówno zawyżeniem, jak i zaniżeniem tego podatku.

Zdecydowana większość nieprawidłowości wynikała z oceny, czy przy danym świadczeniu JST (działając za pośrednictwem jednostek organizacyjnych) występuje w obrocie w charakterze podatnika VAT, a zatem z interpretacji art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

Zauważyć można w tym zakresie istotne rozbieżności w orzecznictwie organów podatkowych i orzecznictwie sądowno-administracyjnym.

Status JST jako podatnika VAT - wnioski

Rozpoznanie, w zakresie wykonywanych przez JST czynności, statusu jednostki samorządowej jako podatnika VAT stanowi kluczowy element dla prawidłowego ustalenia skutków podatkowych podejmowanych czynności w obszarze VATU.

W pierwszej kolejności należy ocenić, czy czynność wykonywana przez JST jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, a następnie ocenić, czy w przypadku gdy spełnia kryteria działalności gospodarczej może skorzystać z wyłączenia o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT tj. ma charakter władczy.



Czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej (Interpretacja ogólna Nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r.),



Czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego

Przedmiot interpretacji

Interpretacja dotyczy rozstrzygnięcia kwestii: czy czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, tj.:

- ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym;
 - ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym;
 - ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa
- podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 i 8 ustawy o samorządzie gminnym zadania własne gminy obejmują sprawy:

- **pomocy społecznej**, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych,
- **edukacji publicznej**.

Powyższe zadania, w zakresie przewidzianym przez ustawy, należą również do zadań powiatu (art. 4 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o samorządzie powiatowym) oraz samorządu województwa (art. 14 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy o samorządzie województwa).

W odniesieniu do zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego należy wskazać, że **warunki ich realizacji (reżim) określają ustawy szczególne dotyczące oświaty** (ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe) i pomocy społecznej (ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej).

Czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego

Znaczna część wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego działań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej jest realizowana na podstawie przepisów prawa, tym samym jednostki te, **nie mogą działać w sposób wolnorynkowy czy konkurencyjny, jako podmiot gospodarczy**. Pobierane zaś za wykonywane czynności **opłaty w wielu przypadkach nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia**.

Podsumowując, za uzasadnione uznać należy, że **w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, jednostki samorządu terytorialnego nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT**, o ile spełnione są omówione wcześniej przesłanki, w szczególności, gdy wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ścisłemu reżimowi publicznoprawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki te współpracują w wykonywaniu tych zadań.

Czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego

Skutki wydania interpretacji ogólnej – stanowisko Ministra Finansów

Mając na uwadze, że w dotychczas wydawanych interpretacjach indywidualnych prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym opisana działalność, związana z realizacją zadań ustawowych w zakresie edukacji i opieki społecznej, podlegała opodatkowaniu VAT, objęta jednak była zwolnieniem od podatku, oraz mając na względzie, że zastosowanie niniejszej interpretacji do takich czynności nie wiąże się generalnie ze zmianą kwot w rozliczeniach podatkowych, **z punktu widzenia ekonomiki postępowania należy uznać za niezasadne kwestionowanie rozliczeń w tym zakresie.**



Centralizacja VAT w jednostkach samorządu terytorialnego



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Jednostka samorządu terytorialnego a VAT

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO MICHAŁA BOBEKA przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r.(C-665/16 Minister Finansów przeciwko Gminie Wrocław)

1. W mitologii rzymskiej Janus był bogiem początków i końców, opiekunem drzwi, przejść, bram, lecz w okresie przedklasycznym także patronem stworzenia, wojen, źródeł wody i słońca. Oprócz trudności z przypisaniem zakresu kompetencji (które prawnikowi specjalizującemu się w prawie Unii są dosyć dobrze znane), zawsze stanowiących problem dla bogów rzymskich, których moce zmieniały się przez stulecia, można wskazać jeden element dotyczący Janusa, co do którego ludzie są zgodni aż po dziś dzień: zwykle przedstawiano go jako posiadającego dwie twarze.

2. W przeciwieństwie do boga z jedną głową i o dwóch twarzach, **niniejsza sprawa dotyczy jednej twarzy, ale na dwóch różnych głowach**. Tak, w skrócie, można opisać źródło sporu związanego z podatkiem od wartości dodanej (VAT), który powstał w niniejszej sprawie: zgodnie z polskim prawem prezydent Wrocławia pełni dwie różne role. Z jednej strony, jest on organem wykonawczym (samorządu terytorialnego) Gminy Wrocław (Polska). Z drugiej strony, w kwestiach (odgórnej) administracji państwowej działa on także w charakterze reprezentanta Skarbu Państwa.

Wyrok TSUE z 29 września 2015 r. sygn. C-276/14 (Gmina Wrocław v. Minister Finansów)

Status jednostek budżetowych

Podmioty prawa publicznego takie jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają wymaganego przepisami art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej **kryterium samodzielności prowadzenia działalności**.

Oznacza to, że na gruncie VAT **wszelkie czynności wykonywane przez te jednostki na rzecz osób trzecich powinny być ujmowane i rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego** (dalej JST), która je utworzyła, czynności wykonywane pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej JST natomiast powinny być uznawane za czynności wewnętrzne, wykonywane w ramach tego samego podatnika.

Wyrok TSUE z 29 września 2015 r. sygn. C-276/14 (Gmina Wrocław v. Minister Finansów)

Status jednostek budżetowych

Podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ **nie spełniają kryterium samodzielności** przewidzianego w tym przepisie. Zdaniem TSUE jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność ponosi wyłącznie gmina), 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 są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

Status zakładów budżetowych

Wprawdzie samorządowy zakład budżetowy ma większą samodzielność od jednostki budżetowej, na tle właściwości której wypowiadał się TSUE, lecz z uwagi na niespełnianie powyższych warunków nie można stwierdzić, że ma on podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła.

Obowiązkowa centralizacja

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

Ustawa reguluje:

- zasady dokonywania przez JST rozliczeń VAT za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi,
- zasady dokonywania przez JST korekt rozliczeń VAT za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, a także
- zasady dokonywania przez JST zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem Trybunału.

Ustawa weszła w życie 1 października 2016 r. Dotyczy wszystkich JST – gmin, powiatów i województw i nałożyła obowiązkową centralizację rozliczeń od 1 stycznia 2017 r.

Konsekwencje centralizacji

Omawiane regulacje wprowadziły obowiązkową centralizację rozliczeń VAT w JST od rozliczenia rozpoczynającego się 1 stycznia 2017 r., za okresy wcześniejsze natomiast centralizacja miała charakter dobrowolny.

Urząd Marszałkowski
Województwa Śląskiego
(wykreślony z rejestru VAT
z dniem 31 grudnia 2016 r.)

Województwo Śląskie
zarejestrowane jako
podatnik VAT czynny z
dniem 1 stycznia 2020 r.

Zakres centralizacji

Centralizacja objęła samorządowe jednostki organizacyjne, pod pojęciem których – zgodnie z definicją wskazaną w art. 2 pkt 1 u.s.z.r.p. – rozumie się utworzone przez JST **samorządowe jednostki budżetowe** oraz **samorządowe zakłady budżetowe**, a także **urząd gminy**, **starostwo** oraz **urząd marszałkowski**.

Centralizacja nie objęła zatem **posiadających osobowość prawną** samorządowych instytucji kultury (domy kultury, biblioteki, muzea, teatry, kina, itp.), samodzielnych publicznych zакładów opieki zdrowotnej (szpitale, przychodnie zdrowia itp.), tworzonych przez JST spółek działających jako spółki prawa handlowego (np. przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne), a także innych samorządowych osób prawnych.

Dokonywanie przez JST zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem TSUE

1. Jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostka organizacyjna nie jest obowiązana do zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w takim 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.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że jednostka samorządu terytorialnego nie dokonała przed dniem wejścia w życie ustawy obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowaną ze środków przeznaczonych na realizację projektów, o której mowa w ust. 1, również w ramach korekty, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o podatku od towarów i usług, oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług.
3. Jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana złożyć 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, informację o spełnieniu warunku, o którym mowa w ust. 2, sporządzoną według wzoru określonego w załączniku nr 3 do ustawy.
4. Przepis ust. 1 dotyczy podatku wyłącznie 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 zakresie wydatków poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki organizacyjne, zgodnie z zawartymi na dzień 29 września 2015 r. umowami o dofinansowanie.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Zmiana kwalifikowalności VAT w projektach unijnych jedynie u połowy kontrolowanych JST

Siedem JST66 (50,0%) terminowo złożyło do właściwego naczelnika US informacje o niedokonywaniu obniżenia kwoty VAT należnego o kwotę VAT naliczonego, finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów unijnych, stosownie do art. 17 ust. 3 ustawy o centralizacji VAT.

Pozostałe JST nie miały takiego obowiązku z uwagi na brak zmiany kwalifikowalności wydatków finansowanych z udziałem środków pochodzących ze środków unijnych. UM Szczecin z opóźnieniem od ośmiu do 11 dni poinformował podmioty, z którymi zawarł umowy o dofinansowanie, o niedokonaniu obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego finansowaną ze środków przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków unijnych.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Wnioski JST o interpretacje prawa podatkowego świadczą o złożoności spraw związanych z rozliczeniami VAT

Z danych Ministerstwa Finansów wynikało, że w latach 2017–2019 (do 30 września) dla wszystkich JST wydano 502 interpretacje przepisów prawa podatkowego, odnoszące się do zagadnień związanych z centralizacją rozliczeń VAT. Z tego aż 303 interpretacje (60,4% wydanych ogółem) zostały zaskarżone do WSA i 130 interpretacji zostało uchylonych (42,9% zaskarżonych interpretacji; 25,9% wydanych ogółem). Średni czas trwania postępowania sądowo-administracyjnego wynosił 86 dni.



Podstawa opodatkowania



Podstawa opodatkowania

Art. 29a ust. 1 ustawy o VAT:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest **wszystko, co stanowi zapłatę**, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca **otrzymał lub ma otrzymać** z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, **włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.**

Podstawa opodatkowania

Art. 29a ust. 6 ustawy o VAT:

Podstawa opodatkowania **obejmuje**:

- 1) **podatki**, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, **z wyjątkiem kwoty podatku**;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Art. 29a ust. 7 ustawy o VAT:

Podstawa opodatkowania **nie obejmuje** kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Podstawa opodatkowania

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Dotacja otrzymana przez JST (traktowaną jako dostawca lub usługodawca) **będzie podlegać opodatkowaniu, gdy łącznie:**

- 1) stanowi formę zapłaty**, w tym częściowej, za czynność/czynności wykonywane przez JST (dostawa towarów, świadczenie usług);
- 2) ma bezpośredni wpływ na cenę** towarów lub usług świadczonych przez JST (na rzecz osób trzecich, np. mieszkańców).

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyroki TSUE w sprawach C-184/00 (Office des produits wallons ASBL v. Belgian State)

Zobowiązanie do zapłaty dotacji dokonane przez osobę, która jej udziela, rodzi korelat, jakim jest prawo beneficjenta do jej otrzymania, ponieważ dokonał on dostawy podlegającej opodatkowaniu. Ten związek pomiędzy dotacją a ceną musi być jednoznacznie widoczny na podstawie indywidualnej analizy okoliczności stanowiących podstawę wypłaty tego wynagrodzenia. Z drugiej strony nie jest konieczne, aby cena towarów lub usług bądź część tej ceny została ustalona. Wystarczy by możliwe było jej ustalenie. **Cena jaką płaci nabywca musi być ustalana w taki sposób, że zmniejsza się ona w proporcji do dotacji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, co zatem stanowi element ustalenia ceny, jakiej żąda ten ostatni.**

Trybunał w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania wskazał sądowi odsyłającemu szereg wskazówek, stwierdzając, że sąd krajowy musi zbadać obiektywnie, **czy fakt, iż dotacja jest wypłacana sprzedawcy lub świadczącemu pozwala mu sprzedawać towary lub świadczyć usługi po cenie niższej, niż musiałby on żądać w braku takiej dotacji.** Nie jest konieczne, by dotacja odpowiadała bezpośrednio zmniejszeniu ceny dostarczanych towarów, wystarczy by relacja pomiędzy zmniejszeniem ceny a dotacją, która może być wyrażona ryczałtowo, była istotna.

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyrok TSUE w sprawie C-353/00 (Keeping Newcastle Warm Ltd.v. Commisioners of Customs and Excise)

W wyroku Trybunał wyraził pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie spełnia takiego warunku, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej. Orzeczenie to dotyczyło dopłat wypłacanych firmie zajmującej się usługami związanymi z doradztwem w dziedzinie energetyki.

Związek dotacji z ceną nie został szczegółowo przeanalizowany w tym wyroku. Szersze uwagi na ten temat znalazły się natomiast w opinii rzecznika generalnego, który wskazał, że dotacje mogą mieć różną formę i charakter. Zwykle przez dotacje (subwencje) rozumie się sumy wypłacane danemu podmiotowi z funduszy publicznych w interesie ogólnym. W praktyce **dotacje mogą mieć postać dopłat ogólnych do działalności przedsiębiorstwa** (i wówczas nie podlegają opodatkowaniu) albo też stanowić **subsytia do konkretnych dostaw lub usług, umożliwiając nabycie ich ostatecznemu odbiorcy po niższej cenie** (lub w ogóle bez odpłatności z jego strony). W tym ostatnim przypadku podlegają podatkowi VAT.

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 5 listopada 2019 r., 0113-KDIPT1-1.4012.539.2019.2.MH

Przekazane dla Wnioskodawcy środki na realizację projektu otrzymane od Urzędu Marszałkowskiego Województwa należy uznać za środki od osoby trzeciej (dotacje, subwencje, lub dopłaty o podobnym charakterze), które mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę ww. usług. Należy bowiem zauważyć, że okoliczności sprawy nie potwierdzają, iż otrzymane przez Gminę środki zostały przeznaczone na ogólną działalność Wnioskodawcy, lecz mogły zostać wykorzystane tylko i wyłącznie na określone działanie. W opisanym przypadku Gmina poniosła - na podstawie wystawionych faktur - określone koszty związane z realizacją Inwestycji. Jak wskazała Gmina, na podstawie umowy o dofinansowanie w oparciu o poniesione w tym zakresie koszty, **Gmina otrzymała dofinansowanie do Projektu polegającego m.in. na zakupie i montażu kolektorów słonecznych. Zatem dofinansowanie mogło zostać wykorzystane wyłącznie na realizację Projektu polegającego na zakupie i montażu kolektorów słonecznych.** Ponadto z treści wniosku wynika, że źródłem finansowania projektu jest otrzymane dofinansowanie z w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa na lata 2007-2013 (75%), wkład własny Gminy pokryje ok. 25% kosztów Inwestycji (koszty te Gmina pokryła w części (17%) wynagrodzeniem uzyskanym od Mieszkańców z tytułu świadczonej na ich rzecz usługi). Wobec powyższego stwierdzić należy, że **kwota dotacji stanowiła istotną część realizowanej przez Gminę Inwestycji i pozostaje w bezpośredniej korelacji z płatnością po stronie Mieszkańców.**

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 5 listopada 2019 r., 0113-KDIPT1-1.4012.539.2019.2.MH (cd.)

W świetle powyższego, należy uznać, że kwoty obowiązkowych wpłat ostatecznych odbiorców świadczenia w postaci zakupu i montażu kolektorów słonecznych z uwagi na przyznane dofinansowanie, są niższe od kwot, jakie Gmina musiałaby zażądać od mieszkańców, gdyby przedmiotowego dofinansowania nie było.

Tym samym, uwzględniając w rozpatrywanej sprawie treść ww. art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, należy stwierdzić, że **podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług jest nie tylko kwota należna, którą uiścił mieszkaniec biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową, ale także środki otrzymane przez Gminę od podmiotu trzeciego na realizację ww. projektu w części, w jakiej mają one bezpośredni wpływ na cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług, pomniejszone o kwotę podatku należnego.**

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r., sygn. akt I FSK 74/18

Stan faktyczny

W celu pozyskania dofinansowania Gmina zawarła z Samorządem Województwa A. umowę o przyznanie pomocy w ramach działania "Podstawowe usługi dla gospodarki i ludności wiejskiej". Umowa o dofinansowanie, przyznając Gminie dofinansowanie na poziomie 75% wartości poniesionych przez Gminę kosztów kwalifikowanych netto (bez VAT), zobowiązywała Gminę do wybudowania i zamontowania na wskazanych terenach POŚ oraz spełnienia szeregu warunków formalnych; w szczególności Gmina zobowiązała się do nieprzenoszenia bez zgody Samorządu, w trakcie realizacji operacji oraz przez okres 5 lat od dnia otrzymania płatności ostatecznej w ramach dofinansowania, posiadania lub prawa własności do wybudowanej za pomocą uzyskanych środków przedmiotowej infrastruktury. Jednakże poza tym nie narzuca Gminie żadnej konkretnej formy wykorzystania POŚ.

Wybudowane POŚ będą służyły do czynności opodatkowanych VAT, tj. świadczenia kompleksowej usługi oczyszczania ścieków.

Warunkiem wykonania na posesji danego Mieszkańca montażu i udostępnienia POŚ oraz świadczenia przez Gminę kompleksowej usługi oczyszczania ścieków, było dokonanie przez Mieszkańca na rzecz Gminy wpłaty kwoty, o której mowa w indywidualnej Umowie podpisanej z każdym Mieszkańcem z osobna.

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r., sygn. akt I FSK 74/18

Stanowisko Dyrektora KIS

Przekazane dla Wnioskodawcy środki finansowe na realizację ww. projektu polegającego na wybudowaniu POŚ w części w jakiej stanowią dofinansowanie do konkretnej instalacji dla danego mieszkańca należy uznać za otrzymane od osoby trzeciej środki (dotacje, subwencje, lub dopłaty o podobnym charakterze) mające bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę ww. usług. Należy bowiem zauważyć, że otrzymane przez Gminę środki nie zostaną przeznaczone na ogólną działalność Wnioskodawcy, lecz **będą mogły zostać wykorzystane tylko i wyłącznie na określone działanie, tj. na wykonanie konkretnej instalacji POŚ do konkretnej posesji.**

Tym samym otrzymane przez Gminę środki na realizację projektu (pokrywające w 75% cenę instalacji POŚ do konkretnej posesji) stanowiąc będą w istocie należności za świadczone usługi. Tym samym uwzględniając w rozpatrywanej sprawie treść ww. art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług będzie nie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, którą będzie uiszczał mieszkaniec biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową, ale także środki otrzymane przez Gminę od podmiotu trzeciego na realizację ww. projektu w części w jakiej dofinansowują one cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług (tj. 75%).

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji

Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r., sygn. akt I FSK 74/18

Stanowisko NSA

Jeżeli warunki przyznania dotacji wskazują, że otrzymane dofinansowanie, pokrywające określoną część kosztów poniesionych w związku z realizacją Projektu, nie jest przyznawane jako dopłata do ceny usługi, a przeznaczone jest na pokrycie poniesionych kosztów kwalifikowanych w ramach realizowanego Projektu, oznacza to, że występuje dofinansowanie (dotacja) o charakterze zakupowym, a nie dofinansowanie (dotacja), mające na celu sfinansowanie ceny sprzedaży, podlegające opodatkowaniu VAT.

Jak wskazał TSUE w sprawie C-184/00, każda dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), lecz decydujące dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania, jest wykazanie, że dotacja ta jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług).

Z wniosku o interpretację (opisu stanu faktycznego) nie wynika, aby sporne dofinansowanie stanowiło element bezwzględnego i bezpośredniego związku dotacji z ceną jednostkową usługi. Nawet w sytuacji wykazania, że kalkulacja ceny jednostkowej towaru lub usługi związana jest pośrednio (w sensie ekonomicznym) z otrzymaną dotacją, dofinansowanie takie nie podlega opodatkowaniu.

Jeżeli zatem, jak w niniejszej sprawie, z przedstawionych we wniosku okoliczności wynika jedynie, że **pozyskana dotacja przeznaczona jest na pokrycie kosztów zakupu i montażu POŚ na rzecz Gminy, to oznacza, że w opisanym przypadku występuje dotacja o charakterze zakupowym, a nie dotacja, mająca na celu sfinansowanie ceny sprzedaży usług realizowanych następnie przez Gminę na rzecz mieszkańców.**

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji Pojęcie "subwencja bezpośrednio związana z ceną"

Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt I FSK 412/18

Stanowisko NSA

Sposób organizowania i przeprowadzenia inwestycji nie daje podstaw do przyjęcia, że to mieszkańcy gminy mają status inwestorów, a więc, że to mieszkańcy uiszczają cenę za nabycie kolektorów słonecznych. To gmina realizuje projekt a udział właścicieli nieruchomości, na których zainstalowane zostaną urządzenia sprowadza się do jego współfinansowania, a nie do uiszczenia za ich nabycie. Montaż urządzeń nie jest usługą wykonywaną na rzecz poszczególnych mieszkańców, lecz na rzecz gminy, która na tym etapie nabywa, na podstawie umowy z wykonawcą, własność urządzeń zainstalowanych w nieruchomościach użyzonych przez mieszkańców. Korzyści z realizacji opisanego we wniosku o wydanie interpretacji odniesie natomiast cała wspólnota, a nie tylko mieszkańcy nieruchomości, na których zostaną zainstalowane kolektory słoneczne. Mając to uwadze, **nie można zgodzić się, że uzyskana przez gminę dotacja ma bezpośredni wpływ na cenę usługi w rozumieniu art. 29a ust. 1 u.p.t.u.**

Opodatkowanie podatkiem VAT dotacji Obowiązek podatkowy

Art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT:

Obowiązek podatkowy **powstaje z chwilą otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat** o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.



Zwolnienia od podatku





Zwolnienia od podatku Zwolnienie podmiotowe



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Przesłanki zastosowania zwolnienia podmiotowego

Art. 113 ustawy o VAT:

1. Zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.
2. Do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się:
 - 1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
 - 2) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:
 - a) transakcji związanych z nieruchomościami,
 - b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41,
 - c) usług ubezpieczeniowych–jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;
 - 3) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie [przepisów](#) o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.
9. Zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w ust. 1.

Rezygnacja i utrata zwolnienia podmiotowego

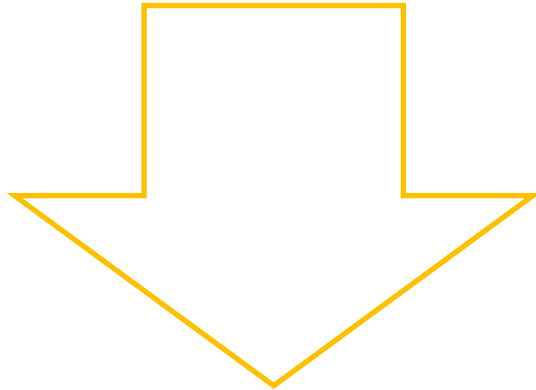
Art. 113 ustawy o VAT:

4. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 9, **mogą zrezygnować ze zwolnienia** określonego w ust. 1 i 9 pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, a w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, którzy chcą zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności - przed dniem wykonania tej czynności.

5. Jeżeli wartość sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie ust. 1 przekroczy kwotę, o której mowa w ust. 1, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczone tę kwotę.

11. Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia sprzedaży od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1.

Wartość sprzedaży



zwalnia się

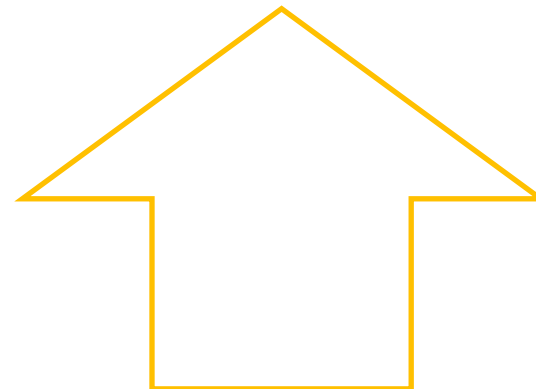
od podatku podatników u których w poprzednim roku podatkowym wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie 200.000 zł



jeżeli wartość sprzedaży u podatników zwolnionych przekroczy 200.000 zł

zwolnienie traci moc

począwszy od czynności, którą przekroczone tę kwotę.



Wyłączenia ze zwolnienia podmiotowego

Art. 119 ust. 13 pkt 1) ustawy o VAT:

Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9 nie stosuje się do podatników dokonujących dostaw:

- a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy,
- b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem:–energii elektrycznej (CN 2716 00 00),
–wyrobów tytoniowych,
–samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e, zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji,
- c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b,
- d) terenów budowlanych,
- e) nowych środków transportu,
- f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie:–preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1),
–komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),
–urządzeń elektrycznych i nieelektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego (PKWiU 27),
–maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28),
- g) hurtowych i detalicznych części do:
–pojazdów samochodowych (PKWiU 45.3),
–motocykli (PKWiU 45.4);

Wyłączenia ze zwolnienia podmiotowego

Art. 119 ust. 13 pkt 2) ustawy o VAT:

Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników świadczących usługi:

- a) prawnicze,
 - b) w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
 - c) jubilerskie,
 - d) ściągania długów, w tym factoringu;
- 3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.



Zwolnienia przedmiotowe



Zwolnienie od podatku dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej

Art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT:

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

Na podstawie wprowadzonej w art. 43 ust. 1 pkt 2 regulacji zwolnienie przysługuje w razie łącznego spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze - towary mają być wykorzystywane wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku. Oznacza to, że towary powinny być zakupione z przeznaczeniem do wykorzystania ich przy wykonywaniu czynności, które są zwolnione z podatku, i faktycznie powinny być używane wyłącznie przy takiej działalności. Po drugie - dla zastosowania zwolnienia - obok spełnienia tego pierwszego warunku podatnik nie powinien mieć prawa do odliczenia podatku z tytułu nabycia, importu bądź wytworzenia tych towarów. Tym samym, o zasadności korzystania z tego zwolnienia nie przesądza tylko i wyłącznie fakt, że podatnikowi nie przysługiwało przy nabyciu prawo do odliczenia podatku naliczonego. Oprócz tego podatnik zainteresowany skorzystaniem z tego zwolnienia musi wykorzystywać towar wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT. W przypadku podatnika wykorzystującego pojazd, co do którego nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego, do działalności innej niż zwolniona zastosowanie tego zwolnienia nie będzie możliwe.

Zwolnienie od podatku dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 kwietnia 2018 r., 0113-KDIPT1-3.4012.335.2018.1.MK

Dom Pomocy Społecznej jest gminną jednostką budżetową Gminy L. Samochód... sprzedany został w dniu 20 czerwca 2017 r. Kupiony został przez DPS w grudniu 2006 r. Było to auto przystosowane do przewozu osób niepełnosprawnych. Podatek VAT przy zakupie nie był odliczany. Samochód ten był przede wszystkim wykorzystywany do celów statutowych, tj. przewozu mieszkańców DPS (np. wyjazdy do lekarza, wyjazdy na konsultacje specjalistyczne). Sporadycznie do wyjazdów do domów rodzinnych mieszkańców celem podtrzymania więzi rodzinnych. Do 31 grudnia 2016 r. ww. czynności traktowane były jako **zwolnione podmiotowo** od podatku na podstawie art. 113 u.p.t.u., zaś po centralizacji podatkowej jako **zwolnione przedmiotowo** na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 u.p.t.u. Samochód (wraz z kierowcą) był również odpłatnie (zgodnie z zarządzeniem Dyrektora DPS) udostępniany na prośbę innych domów pomocy społecznej Gminy L. Udostępnianie odpłatne pracownikom było zwolnione od podatku VAT, gdyż do 31 grudnia 2016 r. DPS nie był podatnikiem VAT czynnym, gdyż korzystał ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 113 u.p.t.u. W dniu 1 stycznia 2017 r. DPS stał się podatnikiem VAT jako część składowa scentralizowanego podatnika - Gminy L. W okresie 01.01 2017-20 czerwca 2017 r. (tj. do chwili sprzedaży) samochód nie był odpłatnie udostępniany pracownikom DPS. W związku z powyższym, skoro **przedmiotowy samochód był wykorzystywany wyłącznie do działalności zwolnionej** to jego sprzedaż będzie korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Zwolnienie od podatku dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej

Zwolnienie wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, przysługuje tylko wtedy gdy podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku na skutek ograniczeń i zakazów przewidzianych przepisami ustawy o VAT, co wynika np. ze związku ze sprzedażą zwolnioną od podatku (por. art. 86 i art. 88 ustawy o VAT), a więc nie ma zastosowania, gdy brak odliczenia podatku w poprzedniej fazie obrotu wynika z faktu, że dana czynność w ogóle nie podlegała opodatkowaniu lub gdy podatnik, mając prawo do odliczenia podatku naliczonego, z uprawnienia tego nie skorzystał (por. wyrok NSA z dnia 28 lutego 2013 r. sygn. I FSK 627/12).

Jeżeli gmina nabywa urządzenia (np. ścinarka do poboczy, ciągnik i przyczepa) **w celu wykorzystania w działalności niepodlegającej opodatkowaniu VAT**, tj. wykonywania zadań własnych pozostających w sferze działań publicznoprawnych, nie odliczając VAT przy zakupie, to **późniejsza sprzedaż tych urządzeń również powinna pozostawać poza VAT** (por. wyrok NSA z 6.07.2018 r., I FSK 468/16).

Zwolnienie dostawy gruntów niezabudowanych

Art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT

Zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Co istotne, przepis ten nie uzależnia zastosowania zwolnienia od tego czy podatnik odliczył podatek z tytułu nabycia gruntu.

Art. 2 pkt 33 ustawy o VAT

Przez tereny budowlane należy rozumieć grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług (zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów nr PT10/033/12/207/WLI/13/RD 58639 z dnia 14 czerwca 2013 r.).

Zwolnienie dostawy budynków, budowli i lokali (I)

Art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT

Zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

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

Przez pierwsze zasiedlenie – **w myśl art. 2 pkt 14 ustawy o VAT** – rozumie się oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

Zwolnienie dostawy budynków, budowli i lokali (I)

Art. 43 ust. 10 ustawy o VAT

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

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

Art. 43 ust. 11 ustawy o VAT

Oświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 2, musi również zawierać:

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

Zwolnienie dostawy budynków, budowli i lokali (II)

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

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

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

**BRAK MOŻLIWOŚCI REZYGNACJI ZE ZWOLNIENIA WYNIKAJĄCEGO
Z ART. 43 UST. 1 PKT 10a !**

Zwolnienie dostawy budynków, budowli i lokali Podstawa opodatkowania

Art. 29a ust. 8 i 9 ustawy o VAT:

8. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania **nie wyodrębnia się wartości gruntu.**
9. Przepisu ust. 8 nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli.

Zwolnienie usług medycznych

Art. 43 ust. 1 ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku:

18) usługi w zakresie opieki medycznej, służące **profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia**, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;

18a) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza;

19) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:

a) lekarza i lekarza dentystry,

b) pielęgniarki i położnej,

c) medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej

d) psychologa;

19a) świadczenie usług, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów, o których mowa w pkt 18 i 19;

20) usługi transportu sanitarnego;

Zwolnienie usług medycznych

Przykładowe usługi, które służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu ani poprawie zdrowia	Przykładowe usługi, które nie służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu ani poprawie zdrowia
<ul style="list-style-type: none">- usługi leczenia ortodontycznego,- usługi leczenia niepłodności,- usługi w zakresie szczepień,- usługi szkoły rodzenia,- usługi masażu oraz leczenie otyłości/nadwagi,- usługi rehabilitacji leczniczej.	<ul style="list-style-type: none">- usługi badań genetycznych wykonywanych w celu stwierdzenia pokrewieństwa,- usługi telefoniczne i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, dostarczanie łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom,- usługi tzw. banków komórek macierzystych,- usługi przeprowadzania badań klinicznych,- usługi wybielania zębów,- usługi polegające na wydawaniu orzeczeń i opinii lekarskich o stanie zdrowia pacjenta na rzecz towarzystw ubezpieczeniowych.

Zwolnienie usług pomocy społecznej

Art. 43 ust. 1 pkt 22) ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku **usługi pomocy społecznej** w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, **na rzecz beneficjenta** tej pomocy, **wykonywane przez:**

- a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, centra usług społecznych, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
- b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:
 - domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
 - placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
- c) placówki specjalistycznego poradnictwa,
- d) inne niż wymienione w lit. a-c placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę,
- e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie.

Zwolnienie usług pomocy społecznej

Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 marca 2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.17.2020.2.AS

Warunkiem zastosowania zwolnienia od podatku jest nie tylko spełnienie przesłanki o charakterze przedmiotowym dotyczącej rodzaju świadczonych usług, tj. (usług pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej), jak również przesłanki podmiotowej odnoszącej się do usługodawcy, będącego ściśle określonym podmiotem. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że zwolnienie nie ma zastosowania.

Należy podkreślić, że zgodnie z omawianym przepisem art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy **zwolnieniu podlegają jedynie te usługi, które:**

- są usługami pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej, względnie usługami określonymi w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie (w tym przypadku nie są to usługi pomocy społecznej),
- są świadczone na rzecz beneficjenta tej pomocy,
- są świadczone przez podmioty wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy.

Jak wynika z opisu sprawy Gmina będzie świadczyć usługi określone w art. 55 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, tj. usługi bytowe, opiekuńcze, wspomagające i edukacyjne na poziomie obowiązującego standardu, w zakresie i formach wynikających z indywidualnych potrzeb osób w nim przebywających. Usługi te będą świadczone za pośrednictwem jednostki budżetowej Gminy - Domu Pomocy Społecznej, posiadającego zezwolenie wojewody.

W konsekwencji należy uznać, że usługi świadczone przez Gminę za pośrednictwem Domu Pomocy Społecznej będą korzystały ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT

Zwolnienie usług opieki

Art. 43 ust. 1 pkt 23) i 24) ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku:

- 23) usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione w pkt 22, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną;
- 24) usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane:
 - a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej, w przepisach o systemie oświaty oraz w przepisach ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 996, 1000, 1290 i 1669),
 - b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat;

UWAGA!

Interpretacja ogólna Nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r.

Zwolnienie usług opieki

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 stycznia 2020 r., 0113-KDIPT1-1.4012.719.2019.2.MH

Czy usługi świadczone przez Spółdzielnię na podstawie umowy zawartej z urzędem miasta (podawanie leków, sprzątanie, zakupy, itp.) są zwolnione z opodatkowania podatkiem od towarów i usług?

Zdaniem Wnioskodawcy, w ocenie Spółdzielni usługi świadczone na podstawie umowy zawartej z gminą są zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT.

Kwestie zwolnienia od opodatkowania określonych rodzajów usług reguluje art. 43 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 22 zwolnione od opodatkowania są usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawa towarów i świadczenia usług ściśle związana z tymi usługami wykonywane przez specjalistyczne placówki posiadające odpowiedni status.

Spółdzielnia nie jest żadnym z tych podmiotów, więc nie można skorzystać z tego zwolnienia, które jest zwolnieniem o charakterze przedmiotowo - podmiotowym. Spółdzielnia nie spełnia kryterium podmiotowego, w związku z czym nie może skorzystać z tego przepisu. Jednakże kwestię zwolnienia tego typu usług reguluje także art. 43 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekłe chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 22 oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną. **Zwolnienie to jest zwolnieniem o charakterze wyłącznie przedmiotowym. Oznacza to, że na podstawie tego przepisu zwolnione są usługi opiekuńcze bez względu na status podmiotu świadczącego usługi opiekuńcze.**

Zwolnienie usług edukacyjnych

Art. 43 ust. 1 ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku:

26) usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, [w zakresie kształcenia i wychowania](#),
- b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia
- oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

27) usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;

28) usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, inne niż wymienione w pkt 26, pkt 27 i pkt 29;

29) usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

- a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
- b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe - wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- c) finansowane w całości ze środków publicznych
- oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Zwolnienie usług edukacyjnych

§ 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień:

Zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego

Aby usługi szkolenia mogły korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT, muszą być uznane za usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego oraz spełniać jeden z warunków określonych w lit. a-c tego przepisu, tj. prowadzenie danego szkolenia w formie i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach lub uzyskanie akredytacji na dany rodzaj szkolenia lub finansowanie danego szkolenia ze środków publicznych.

Przepis art. 44 ww. rozporządzenia Rady (WE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wyjaśnia, co należy rozumieć przez usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania. W myśl tego przepisu – usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE obejmują **nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych**. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego

Jeśli chodzi o prowadzenie szkolenia w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, powinno ono być przeprowadzone przykładowo na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 sierpnia 2017 r. w sprawie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych. Z przepisów tego rozporządzenia wynika m.in., że kształcenie ustawiczne jest prowadzone w formach:

- 1) kwalifikacyjnego kursu zawodowego;
- 2) kursu umiejętności zawodowych;
- 3) kursu kompetencji ogólnych;
- 4) turnusu dokształcania teoretycznego młodocianych pracowników;
- 5) kursu, innego niż wymieniony powyżej, umożliwiającego uzyskiwanie i uzupełnianie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych.

Udzielenie licencji na rzecz placówek oświatowych

Art. 43 ust. 1 pkt 13 ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku udzielanie licencji lub upoważnienie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego - w odniesieniu do programu komputerowego - **bez pobrania należności** na rzecz placówek oświatowych, o których mowa w ust. 9.

Art. 43 ust. 9 ustawy o VAT:

Przez placówki oświatowe, o których mowa w ust. 1 pkt 13 oraz w art. 83, rozumie się szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe i placówki opiekuńczo-wychowawcze.

Stawka 0% przy dostawie sprzętu komputerowego

Stawką podatku w wysokości 0% opodatkowana jest dostawa sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych - przy zachowaniu warunków, o których mowa w ust. 13-15 (art. 83 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy o VAT).

Przez placówki oświatowe - zgodnie z art. 43 ust. 9 u.p.t.u. - rozumie się:

- 1) szkoły publiczne i niepubliczne;
- 2) przedszkola publiczne i niepubliczne;
- 3) szkoły wyższe (przyjmuje się, że chodzi zarówno o szkoły wyższe publiczne, jak i szkoły wyższe niepubliczne);
- 4) placówki opiekuńczo-wychowawcze.

Stawka 0% przy dostawie sprzętu komputerowego

Warunki zastosowania stawki podatku w wysokości 0%

Art. 83 ustawy o VAT:

13. Opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% podlegają towary wymienione w **załączniku nr 8** do ustawy.
14. Dokonujący dostawy stosuje stawkę podatku 0%, pod warunkiem:
- 1) posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami - w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. a;
 - 2) posiadania kopii umowy o nieodpłatnym przekazaniu sprzętu komputerowego placówce oświatowej oraz posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami - w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. b.
15. Dostawca obowiązany jest przekazać kopię dokumentów, o których mowa w ust. 14, do właściwego urzędu skarbowego.

Stawka 0% przy dostawie sprzętu komputerowego

Stawka 0% w przypadku gdy nabywcą jest organ nadzorujący placówkę oświatową, a odbiorcą jest placówka oświatowa

Stosowanie stawki 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT jest możliwe również w przypadkach, gdy [placówka oświatowa jest odbiorcą sprzętu nabywanego przez jednostkę samorządu terytorialnego stanowiącą organ nadzorujący placówkę oświatową.](#)

Interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 czerwca 2014 r., ILPP2/443-337/14-2/SJ:

Na gruncie obowiązujących przepisów, w sytuacji, gdy przedmiotem dostawy przez Wnioskodawcę na rzecz Gminy były towary wymienione w załączniku nr 8 do ustawy oraz przy spełnieniu warunków wymienionych w przepisach art. 83 ust. 13-15 ustawy to przedmiotowa dostawa korzystała z preferencyjnej 0% stawki VAT – zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy. Tym samym Spółka prawidłowo zastosowała do dostawy sprzętu komputerowego, jeżeli zamówienie na sprzęt komputerowy zostało złożone przez organ nadzorujący placówkę oświatową, stawkę podatku w wysokości 0%.

Zwolnienie usług związanych ze sportem

Art. 43 ust. 1 pkt 32) ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, pod warunkiem że:

- a) są one konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim,
- b) świadczący te usługi nie są nastawieni na osiągnięcie zysków,
- c) są one świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym

- z wyłączeniem usług związanych z działalnością marketingową oraz reklamowo-promocyjną, wstępu na imprezy sportowe, usług odpłatnego prowadzenia statków przeznaczonych do uprawiania sportu i rekreacji, usług odpłatnego zakwaterowania związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym oraz usług wynajmu sprzętu sportowego i obiektów sportowych za odpłatnością.

Zwolnienie usług związanych ze sportem

Zastosowanie zwolnienia dla usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym doznaje pewnych ograniczeń – ze względu na cel tej usługi, jak również status **usługodawcy i usługobiorcy**. Podmiotami uprawnionymi do skorzystania z tego zwolnienia są podmioty będące klubem sportowym, związkiem sportowym oraz związkiem stowarzyszeń i innych osób prawnych. Ponadto, świadczone usługi muszą być świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Jednocześnie **świadczone usługi muszą być ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym** oraz konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim. Niespełnienie chociażby jednej z przesłanek (podmiotowej lub przedmiotowej) powoduje, że świadczenie usług nie korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. regulacji.

Zwolnienie usług kulturalnych

Art. 43 ust. 1 pkt 33) ustawy o VAT:

Zwalnia się od podatku usługi kulturalne świadczone przez:

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

Zwolnienie usług kulturalnych

Art. 43 ust. 19 ustawy o VAT:

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

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

Zwolnienie usług kulturalnych

Przepisy dotyczące podatku VAT nie definiują pojęć „kultura” i „usługa kulturalna”. Należy zatem posłużyć się wykładnią literalną w odniesieniu do językowego znaczenia tych pojęć. Kultura oznacza „materialną i umysłową działalność społeczeństw oraz jej **wytwory**”, zaś usługa to „pomoc okazana komuś”, „działalność gospodarcza służąca do zaspokajania potrzeb ludzi”. Natomiast, określenie kulturalny oznacza „odnoszący się do tworzenia i upowszechniania kultury lub stanowiący jej składnik”.

Ponieważ ustawodawca nie zdefiniował też co należy rozumieć pod pojęciem „kultura” lub „usługa kulturalna”, organ podatkowy odniósł się do ich znaczenia słownikowego. W jego ocenie kultura to **ogół wytworów i osiągnięć z dziedziny sztuki, funkcjonujących w postaci np. dzieł artystycznych, związanych z twórczością artystyczną** (np. o charakterze literackim, naukowym, plastycznym, muzycznym). Natomiast sztuka to dziedzina działalności artystycznej wyróżniana ze względu na reprezentowane przez nią wartości estetyczne, dydaktyczne, terapeutyczne, naukowe, też: wytwór lub wytwory takiej działalności.

Przepisy wspólne dla zwolnień przedmiotowych

Art. 43 ustawy o VAT:

17. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, **nie mają zastosowania** do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

17a. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług **ściśle związanych** z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

18. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 31, 32 i 33 lit. a, stosuje się, pod warunkiem że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tych przepisach, **nie osiągają w sposób systematyczny zysków** z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczone w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

Przepisy wspólne dla zwolnień przedmiotowych

Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 2118/16

Sąd pierwszej instancji oraz organy podatkowe dokonały błędnej wykładni art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.tu. uznając, że w przypadku świadczenia szpitalnego, zwolnieniem od podatku nie mogą być objęte **usługi ściśle związane z usługami podstawowymi, takie jak (przykładowo): mycie i dezynfekcja kaczek, nocników i basenów, wymiana bielizny pościelowej, mycie i dezynfekcja łóżek po wypisie, rozdawanie lub pomoc przy rozdawaniu posiłków, pomoc przy transporcie i myciu narzędzi medycznych, transport czystej i brudnej bielizny, transport odpadów, transport posiłków, ich dystrybucja, zbieranie i transport resztek pokonsumpcyjnych, transport łóżek, czy transport materiałów biologicznych do badań).** **Czynności tego rodzaju, pomimo, że same nie wchodzą w zakres opieki medycznej (świadczeń podstawowych), to są ściśle z nimi związane, gdyż nie stanowią celu samego w sobie, służą należytemu wykonywaniu opieki w stosunku do pacjentów oraz właściwemu przygotowaniu zabiegów (działań) medycznych.** Do tych czynności nie można jednak zaliczyć **toalety pośmiertnej**, gdyż nie pozostaje ona w bezpośrednim związku z opieką nad pacjentami, lecz służy zasadniczo przygotowaniu zwłok do ubrania.

Przepisy wspólne dla zwolnień przedmiotowych

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.144.2020.2.SR

Wnioskodawca wprowadził na rynek urządzenie o nazwie X, które stanowi nowoczesny [system zdalnej opieki nad najbliższymi](#) (tzw. teleopieka). Wnioskodawca jako dystrybutor urządzenia sprzedaje je na rzecz pośredników, którzy dalej odsprzedają je kolejnym nabywcom (w tym w ramach postępowań o zamówienia publiczne z zakresu świadczenia usług opiekuńczych na rzecz osób starszych).

W przedstawionym opisie sprawy Wnioskodawca jednoznacznie wskazał, że [nie świadczy usług opieki](#) nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku w miejscu ich zamieszkania. Wnioskodawca wyłącznie dokonuje dostawy urządzeń opisanych we wniosku. Wnioskodawca jest dystrybutorem ww. urządzeń.

Zatem w przedmiotowej sprawie dostawa ww. urządzeń nie wypełnia przesłanek uprawniających do zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 23 w zw. z art. 43 ust. 17a ustawy o VAT, ponieważ Wnioskodawca nie jest podmiotem świadczącym usługi podstawowe, polegające na opiece nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku świadczonymi w miejscu zamieszkania tych osób.

Tym samym Wnioskodawca dokonując dostawy urządzeń opisanych we wniosku nie może korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 23 ustawy.



Prawo do odliczenia podatku naliczonego



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Schemat odliczenia podatku od towarów i usług



Przesłanki odliczenia podatku oraz związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną



Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

Wyrok NSA z 3 września 2019 r., sygn. akt I FSK 592/19

Prawo do odliczenia może również przysługiwać, gdy wprowadzie **brak jest bezpośredniego związku** między wykonaniem danej infrastruktury (przebudowa układu drogowego, wydzielenie dróg rowerowych, stworzenie parkingów i stojaków rowerowych) a czynnościami opodatkowanymi, lecz jednocześnie jej wykonanie jest niezbędne i celowe dla wykonania infrastruktury służącej bezpośrednio czynnościom opodatkowanym (do świadczenia usług transportu publicznego), zaś obie części zadania inwestycyjnego składają się na funkcjonalną całość.

Związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi

Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 marca 2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.17.2020.2.AS

Rozliczenie podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, uwarunkowane jest tym, aby nabywane towary i usługi były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W omawianej sprawie **warunek ten nie będzie spełniony**, gdyż - jak rozstrzygnięto powyżej - świadczone usługi, które będzie oferował Dom Pomocy Społecznej są czynnościami korzystającymi ze zwolnienia od podatku, zatem nabywane przez Wnioskodawcę towary i usługi związane z wybudowaniem Domu Pomocy Społecznej nie będą służyć działalności opodatkowanej.

Reasumując, Gmina nie będzie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących budowę Domu Pomocy Społecznej. Powyższe wynika z faktu, że **nabyte w związku z realizacją ww. projektu towary i usługi nie będą wykorzystywane przez Wnioskodawcę do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.**

Terminy powstania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego

Terminy powstania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego

ZASADA

w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę/dokument celny albo w jednym z dwóch następných okresów rozliczeniowych

WYJĄTKI

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego we wskazanych terminach

może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

Odliczenie 50% podatku od samochodów

Art. 86a ust. 1 ustawy o VAT:

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku naliczonego m.in. wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika.

Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zalicza się wydatki dotyczące:

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

Odliczenie 100% podatku od samochodów

Podatnik ma prawo do odliczenia 100% podatku naliczonego w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:

a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcją tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

1) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:

- a) klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
- b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;

2) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

3) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń: agregat elektryczny/spawalniczy, do prac wiertniczych, koparka, koparko-spycharka, ładowarka, podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych, żuraw samochodowy

- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

Inwestycje dofinansowane a prawo do odliczenia podatku naliczonego

Dla prawa do odliczenia nie ma znaczenia źródło finansowania wydatków, w których zawarty był podatek obciążający podatnika. Liczy się jedynie obiektywny fakt przeznaczenia towarów i usług obciążonych podatkiem do działalności opodatkowanej.

Wyrok TSUE z 23.04.2009 r., w sprawie C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft v. Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

„Artykuł 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/ (...) należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencjonowanych z funduszy publicznych, dopuszcza odliczenie związanego z tym podatku od wartości dodanej jedynie do wysokości części nieobjętej subwencją”.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego przez jednostki samorządu terytorialnego

Odliczenie podatku naliczonego w całości

Działalność opodatkowana

Prewspółczynnik

Cele związane z działalnością gospodarczą

Zadania własne JST

Współczynnik

Czynności opodatkowane

Czynności zwolnione

Prawo do odliczenia VAT naliczonego przez jednostki samorządu terytorialnego

JST przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego	JST nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego
<ul style="list-style-type: none">- dostawa nieruchomości,- oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste,- dostawy wody- budowa basenu (płatny wstęp)	<ul style="list-style-type: none">- budowa mostów, dróg gminnych, oświetlenia ulic, chodników'- budowa budynków użyteczności publicznej, np. szkół, przedszkoli,- działalność związana z poborem podatków i opłat publicznych

Prawo do odliczenia VAT naliczonego przez jednostki samorządu terytorialnego

Przykłady wydatków związanych jedynie z działalnością opodatkowaną	JST nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego
<ul style="list-style-type: none">- budowa i użytkowanie kanalizacji sanitarnej,- budowa i użytkowanie wodociągów,- budowa i użytkowanie pływalni,- budowa i użytkowanie lodowiska,- budowa i użytkowanie cmentarza komunalnego,- budowa i użytkowanie lokali użytkowych przeznaczonych na sprzedaż/pod wynajem.	<ul style="list-style-type: none">- budowa i użytkowanie szkół i przedszkoli,- budowa i użytkowanie wysypiska śmieci oraz infrastruktury,- budowa i użytkowanie placu zabaw,- wydatki związane z poborem podatków, opłat administracyjnych, wydawaniem licencji i pozwoleń

Zakres prawa JST do odliczenia podatku VAT

Jeżeli podatnik nie jest w stanie dokonać bezpośredniej alokacji zakupu do określonej kategorii czynności, powinien dokonać kalkulacji możliwej do odliczenia kwoty VAT naliczonego zgodnie ze wskazanymi w VATU metodami odliczenia proporcjonalnego:

1) prewspółczynnikiem VAT:

- a) gdy wykonuje jednocześnie czynności opodatkowane i niepodlegające VAT
- b) gdy wykonuje jednocześnie czynności opodatkowane, zwolnione i niepodlegające VAT

2) współczynnikiem VAT

- a) gdy wykonuje jednocześnie czynności opodatkowane i zwolnione
- b) gdy wykonuje jednocześnie czynności opodatkowane, zwolnione i niepodlegające VAT, po określeniu w pierwszej kolejności zakresu prawa do odliczenia w oparciu o prewspółczynnik.

Zakres prawa JST do odliczenia podatku VAT

Związek wydatku z działalnością JST	Prawo do odliczenia VAT
Niepodlegająca VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Zwolniona z VAT	
Niepodlegająca i zwolniona z VAT	
Opodatkowana VAT	Prawo do odliczenia podatku w całości
Opodatkowana VAT i niepodlegająca VAT	Prewspółczynnik
Opodatkowana VAT i zwolniona z VAT	Współczynnik
Opodatkowana VAT, niepodlegająca VAT, zwolniona z VAT	Prewspółczynnik i współczynnik

Odliczanie podatku od wydatków na pojazdy samochodowe wykorzystywane zarówno do działalności gospodarczej, jak i do innych celów

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.415.2018.1.JM

JST jest zobowiązana:

- 1) w pierwszej kolejności do ustalenia na zasadach określonych w art. 86 ust. 2a–2h ustawy o VAT, podatku naliczonego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, a następnie
- 2) do tak wyliczonej kwoty zastosować uregulowania wynikające z art. 86a ust. 1 ww. ustawy (50% podatku naliczonego od wydatków wiążących się z pojazdami samochodowymi).

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Niejednoznaczne regulacje prawne przy odliczaniu podatku od wydatków na pojazdy samochodowe

JST niejednolicie dokonywały odliczeń w przypadku wydatków ponoszonych na pojazdy samochodowe wykorzystywane do tzw. działalności mieszanej, tj. zarówno:

- 1) przy zastosowaniu proporcji wyliczonej dla tych jednostek,
- 2) 50% kwoty podatku naliczonego,
- 3) iloczynu 50% kwoty podatku naliczonego i proporcji.

Wskazywały przy tym na występujące problemy związane z interpretacją i zastosowaniem niejednoznacznych przepisów w tym zakresie. W objętych badaniami wydatkach na pojazdy samochodowe dokonano odliczenia VAT w wysokości 142,9 tys. zł.

Mając w szczególności na uwadze fakt, że regulacja obu przepisów nie została oceniona przez sądy administracyjne, jak również rozbieżne stanowiska przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, NIK zrezygnowała z oceny działalności JST z punktu widzenia kryterium legalności w zakresie omawianych rozwiązań legislacyjnych.

Wyjątki od zasady obniżania podatku od towarów i usług należnego o podatek naliczony

Wyjątki od zasady obniżania podatku od towarów i usług należnego o podatek naliczony dotyczą

nabywanych przez podatnika
usług i towarów

Kategoria materialna, takie towary i usługi nie mogą być odliczane nawet w przypadku prawidłowo wystawionej faktury VAT

otrzymanych przez podatnika
faktur i dokumentów celnych

Kategoria formalna, nawet w wypadku dokumentowania nabycia, które mogłoby zostać odliczone obniżenie podatku nie jest możliwe z uwagi na wadliwość faktury

Wyłączenia od odliczenia lub zwrotu podatku

Art. 88 ust. 1 i 1a ustawy o VAT:

1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika **usług noclegowych i gastronomicznych**, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

1a. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do wydatków, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3.

Art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT:

Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Wyłączenia od odliczenia lub zwrotu podatku

Art. 88 ust. 3a ustawy o VAT:

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
- 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
- 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- 7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności.



Odliczenie przy zastosowaniu proporcji sprzedaży (współczynnika)



Odliczenie częściowe/proporcjonalne podatku VAT

Art. 90 ust. 1 ustawy o VAT:

W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, **podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego** związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Art. 90 ust. 2 i 10 ustawy o VAT:

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części tych kwot, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem art. 90 ust. 10. Jeżeli współczynnik VAT określony zgodnie z regulacjami art. 90 ust. 2–8:

- 1) **przekroczył 98%** oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że współczynnik VAT **wynosi 100%**;
- 2) **nie przekroczył 2%** – podatnik ma prawo uznać, że współczynnik VAT **wynosi 0%**.

Zasady uwzględniania obrotu przy obliczaniu współczynnika VAT

Art. 90 ust. 3 ustawy o VAT:

Proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Art. 90 ust. 4 ustawy o VAT:

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Zasady uwzględniania obrotu przy obliczaniu współczynnika VAT

$$\text{Współczynnik} = \frac{\text{roczny obrót z tytułu wykonywania czynności opodatkowanych}}{\text{roczny obrót całkowity (czynności opodatkowane jak i zwolnione z VAT)}}$$

Przykład:

Podatnik w 2019 r. dokonał sprzedaży:

- opodatkowanej według stawki 23% VAT w wysokości netto 200 000 zł
- sprzedaży usług zwolnionych w wysokości 50 000 zł.

Proporcję na 2020 r. należy w tym przypadku obliczyć w następujący sposób:

$$\frac{200.000 \text{ zł}}{200.000 \text{ zł} + 50.000 \text{ zł}} \times 100\% = 80\%$$

Proporcja na 2020 r. wynosi 80% i jest obliczana wstępnie do stosowania do końca danego roku. Oznacza to, że do wydatków związanych ze sprzedażą mieszaną, co do których nie ma możliwości przyporządkowania ich do sprzedaży opodatkowanej lub zwolnionej, podatnikowi będzie przysługiwało odliczenie w części wynoszącej 80% podatku naliczonego. Po zakończeniu danego roku podatnik będzie zobowiązany obliczyć faktyczny wskaźnik proporcji i dokonać korekty w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku.

Zasady uwzględniania obrotu przy obliczaniu współczynnika VAT

Art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT:

Do obrotu **nie wlicza się**:

- 1) 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.
- 2) obrotu 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**, w zakresie, w jakim transakcje te mają **charakter pomocniczy**.

Art. 90 ust. 9d ustawy o VAT:

Przy ustalaniu proporcji do obrotu **nie wlicza się kwoty podatku**.

Proporcja ustalana dla każdej jednostki organizacyjnej JST

Art. 90 ust. 10a ustawy o VAT:

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego proporcję, o której mowa w ust. 2, **ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych** jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy ust. 3-6 i 8-10 stosuje się odpowiednio.

Art. 90 ust. 10b ustawy o VAT:

Przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego, o których mowa w ust. 10a, rozumie się:

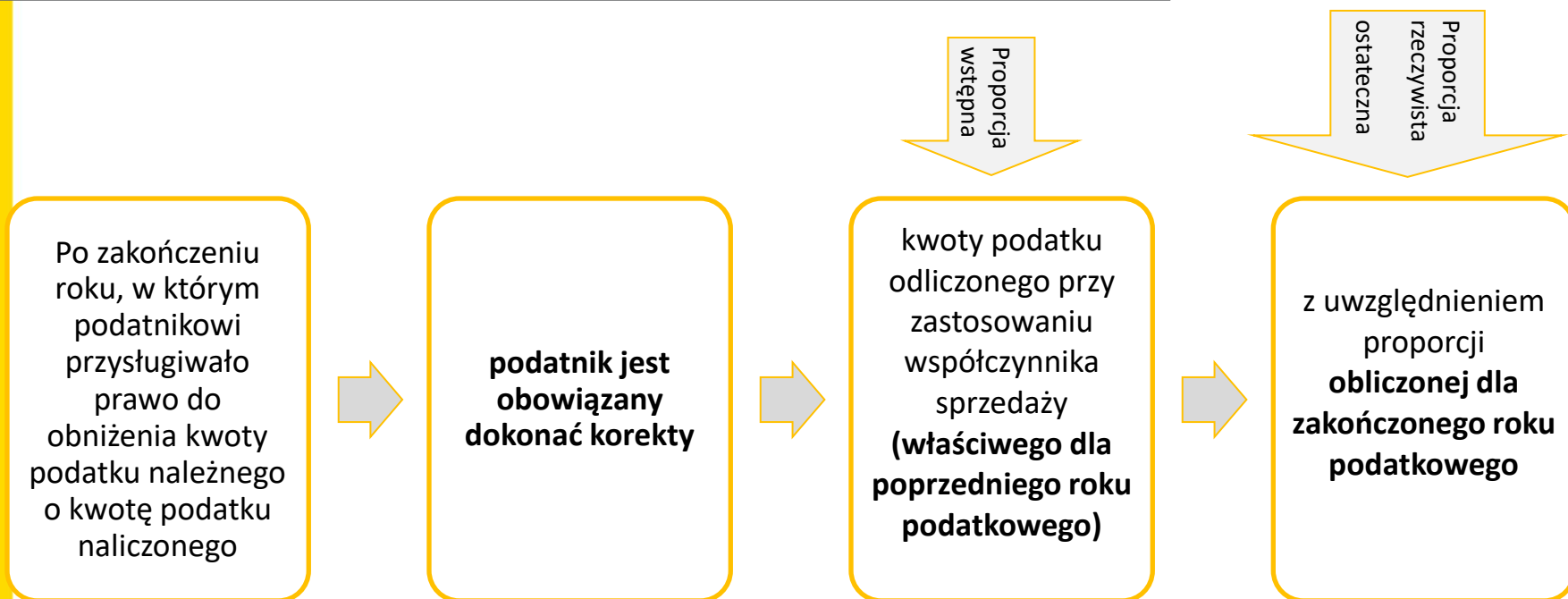
- 1) tworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy;
- 2) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Współczynnik VAT wyliczony szacunkowo

Art. 90 ust. 8 ustawy o VAT:

Płatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, na podstawie którego można ustalić wysokość współczynnika VAT, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, przyjmują **współczynnik VAT wyliczony szacunkowo**, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu. Podatnicy mogą w ten sposób wyliczyć współczynnik VAT, gdy uznają, że kwota obrotu, na podstawie której mieliby go obliczyć, byłaby w odniesieniu do nich niereprezentatywna.

Korekta kwoty podatku naliczonego



•Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją wstępną a proporcją rzeczywistą nie przekracza 2 punktów procentowych

•Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej - w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy

Zasady obliczania współczynnika VAT

Przykład

PROPORCJA WSTĘPNA

W 2019 r. obrót netto JST wyniósł:

- 1) z tytułu czynności opodatkowanych – 1 000 000 zł,
- 2) z tytułu czynności zwolnionych – 500 000 zł.

Współczynnik wstępny dla JST wynosi:

$$\frac{1.000.000 \text{ zł}}{1.000.000 \text{ zł} + 500.000 \text{ zł}} \times 100\% = 66,66\%$$

Po zaokrągleniu 67%

W 2020 r. JST otrzymała fakturę na kwotę 123 zł (100 zł – kwota netto, 23 zł – kwota VAT). Zakup jest jednocześnie wykorzystywany do czynności opodatkowanych i zwolnionych, ale JST nie jest w stanie dokonać bezpośredniej alokacji części zakupu do odpowiednich kategorii czynności. Aby odliczyć VAT z tej faktury, musi więc zastosować współczynnik VAT. Aby to zrobić, musi pomnożyć kwotę VAT z faktury przez współczynnik VAT

$$67\% \times 23 \text{ zł} = \mathbf{15,41 \text{ zł}}$$

Zasady obliczania współczynnika VAT

Przykład

PROPORCJA OSTATECZNA

Współczynnik VAT JST za 2020 r. wyniósł 72%.

Pierwotnie odliczono 15,41 zł. Gdyby JST odliczała VAT z tej faktury na podstawie współczynnika VAT z 2020 r., odliczyłyby:

$$72\% \times 23 \text{ zł} = \mathbf{16,56 \text{ zł.}}$$

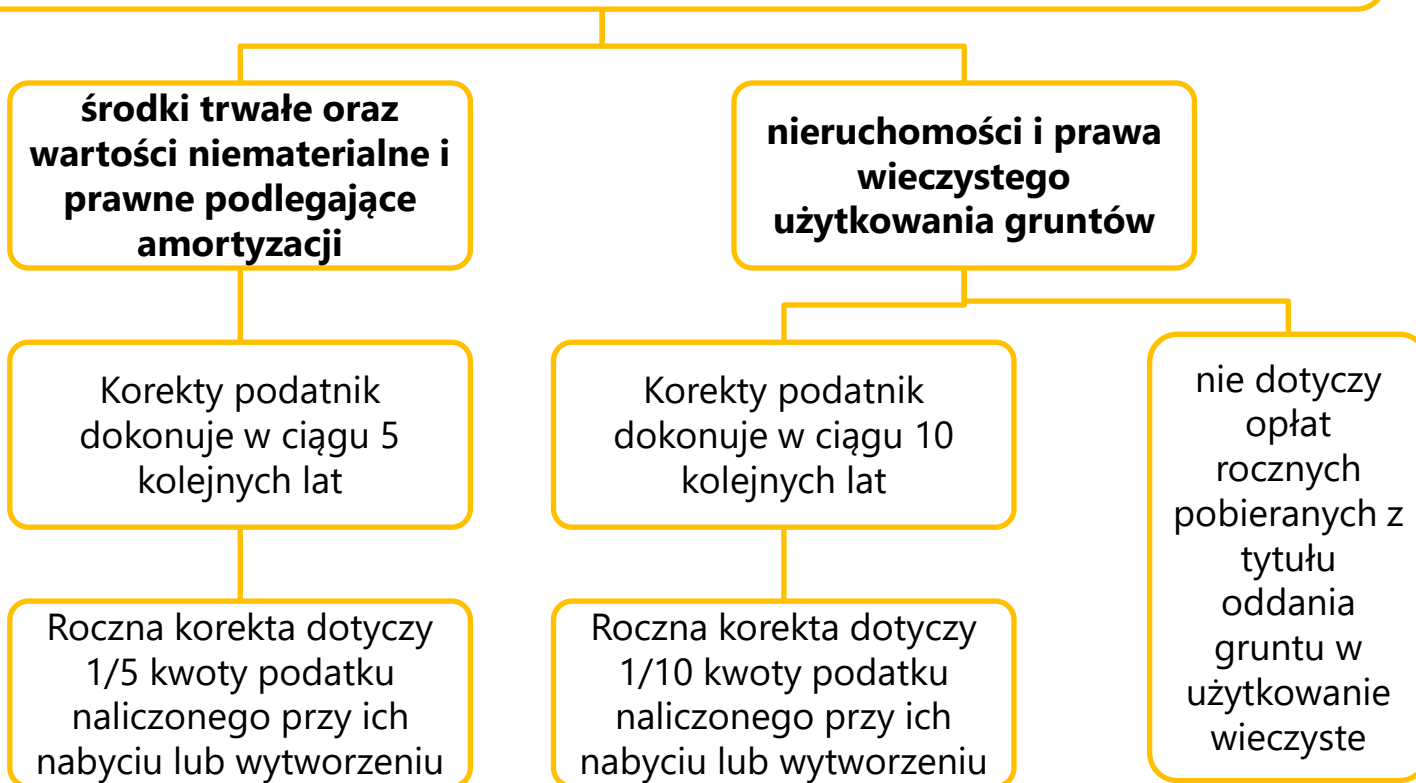
Różnica pomiędzy proporcją wstępną a ostateczną

$$16,56 \text{ zł} - 15,41 \text{ zł} = 1,15 \text{ zł.}$$

JST powinna w deklaracji za styczeń 2021 r. **dotatkowo odliczyć 1,15 zł** z faktury otrzymanej w 2020 r.

Korekta kwoty podatku naliczonego przy środkach trwałych i wartościach niematerialnych i prawnych

Korekta towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł



Korekta kwoty podatku naliczonego

Zbycie środków trwałych w okresie korekty

W przypadku gdy w okresie korekty, nastąpi sprzedaż środka trwałego

uważa się, że

ten towar ten jest nadal wykorzystywany na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.

korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty.

Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 - w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy.

W przypadku gdy towary lub usługi zostaną:

- 1) opodatkowane - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;
- 2) zwolnione od podatku lub nie podlegały 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.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego w sytuacji, gdy wydatki ponosi JST, a sprzedaży dokonuje jej jednostka organizacyjna

Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r., w sprawie C-140/17 (Gmina Ryjewo)

Artykuły 167, 168 i 184 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej.

Trybunał Sprawiedliwości UE podkreślił, że **dla prawa do odliczenia poprzez korektę po zmianie przeznaczenia nieruchomości nie będzie miało znaczenia, że ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że będzie ono wykorzystywane do takich celów**, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

Odliczenie podatku naliczonego w JST

Wyrok NSA z 1 października 2018 r., sygn. akt I FSK 294/15

Organy podatkowe nie mogą odmówić gminie prawa do odliczenia VAT z faktur za budowę w gminie inwestycji wodno-kanalizacyjnej z tego jedynie powodu, iż przekazała ją ona najpierw do bezpłatnego używania swojej spółce komunalnej, po czym zmieniła tytuł prawny na odpłatny.

Teza:

W przypadku gminy zarejestrowanej jako podatnik podatku od towarów i usług (w okolicznościach, takich jak w rozpatrywanym stanie faktycznym), gmina dokonując w ramach zadań własnych, wynikających z art. 7 ust. 1 pkt 3 u.s.g. inwestycji w postaci infrastruktury wodno - kanalizacyjnej działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, o którym w art. 15 ust. 1 i 6 u.p.t.u., co powoduje możliwość dokonania odliczenia podatku naliczonego związanego z taką inwestycją również w drodze a posteriori poprzez korekty, jeśli w początkowym okresie infrastruktura nie była wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Korekta kwoty podatku naliczonego

Art. 91 ust. 7 ustawy o VAT:

Przepisy ust. 1-6 (dotyczące korekty) stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lipca 2016 r., IPPP3/4512-276/16-2/IG

Regulacja art. 91 ust. 7 ustawy przewiduje bowiem możliwość korekty podatku naliczonego w sytuacji, gdy:

1. Podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego i z niego skorzystał, a następnie to prawo zmieniło się,
2. Podatnik nie miał pierwotnie prawa do odliczenia podatku, a następnie to prawo zmieniło się.

Tak więc przepisy art. 91 ust. 7b, 7c i 7d w związku z ust. 7, nie znajdują zastosowania w przypadku, w którym podatnik miał prawo do częściowego odliczenia podatku

Zmiana przeznaczenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Korekta przy zmianie przeznaczenia dotyczy środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł (**art. 91 ust. 7a ustawy o VAT**).

Korekty dokonuje się tak, jak wskazano w art. 91 ust. 2 ustawy o VAT zd. 1 i 2, czyli w przypadku nieruchomości korekta dotyczy 10 kolejnych lat, licząc od roku oddania ich do użytkowania, w przypadkach pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych — 5 kolejnych lat. Dla pierwszej kategorii korekcie podlega 1/10 podatku, przy drugiej 1/5 kwoty tego podatku.

Korekty tej należy dokonać za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano zmiany przeznaczenia, **chyba że zmiana przeznaczenia dotyczy sprzedaży — wówczas dokonuje się jej jednorazowo za okres, w którym nastąpiła ta sprzedaż.**

Zmiana przeznaczenia niskocennych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Korekta przy zmianie przeznaczenia dotyczy innych towarów i usług, które nie są objęte art. 91 ust. 7a ustawy o VAT, np. środki trwałe i wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, a także grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł (**art. 91 ust. 7b i 7c ustawy o VAT**).

Korekty należy dokonać po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano zmiany przeznaczenia, **chyba że zmiana przeznaczenia wynika ze sprzedaży — wówczas dokonuje się jej jednorazowo, za okres, w którym nastąpiła ta sprzedaż**. Natomiast jeśli w wyniku zmiany przeznaczenia towary lub usługi mają służyć jedynie do działalności opodatkowanej lub zwolnionej, wówczas korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. W tym przypadku **korektą nie są objęte środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy**.

Zmiana przeznaczenia pozostałych towarów i usług

Korekta przy zmianie przeznaczenia wszystkich innych towarów i usług, np. towary handlowe, surowce, materiały nabyte z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do odliczenia lub to prawo nie przysługuje i niewykorzystanych z takim zamiarem do dnia tej zmiany (**art. 91 ust. 7d ustawy o VAT**)

Korekty należy dokonać w tej deklaracji podatkowej, w której taka zmiana wystąpiła.



Odliczenie przy zastosowaniu sposobu określenia proporcji (prewspółczynnika)



Odliczenie przy zastosowaniu sposobu określenia proporcji

Art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (w brzmieniu od 1 stycznia 2016 r.):

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

Według art. 86 ust. 7b ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., w przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.

W stanie prawnym od 1 stycznia 2016 r., przepis ten ma zastosowanie tylko w przypadku nieruchomości wykorzystywanych przez podatnika do celów prowadzonej przez niego **działalności gospodarczej oraz do celów osobistych. Nie ma on natomiast zastosowania w przypadku nieruchomości wykorzystywanych przez podatnika do celów prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz innych celów podatnika, które nie są jego celami osobistymi.**

Obowiązek stosowania prewspółczynnika

Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT:

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno **do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza**, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 (*użycie pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza*) - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "**sposobem określenia proporcji**". Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

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

2e. Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

2f. Przepis ust. 2e stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.

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

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

Art. 86 ust. 2b ustawy o VAT:

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

- 1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego **proporcjonalnie** przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- 2) **obiektywnie odzwierciedla** część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

Art. 86 ust. 2c ustawy o VAT:

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

- 1) średnioroczną liczbę osób** wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- 2) średnioroczną liczbę godzin** roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
- 3) roczny obrót** z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;
- 4) średnioroczną powierzchnię** wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

Art. 86 ust. 2h ustawy o VAT:

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

Korzystając z delegacji ustawowej zawartej w art. 86 ust. 22 ustawy Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2015 r., które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej rozporządzeniem.

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

UWAGA!

W przypadku wyboru alternatywnego prewspółczynnika istnieje możliwość uznania przez organy podatkowe takiej czynności za

schemat podatkowy

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

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

- jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj.:
 - urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej, zwanego dalej również „urzędem obsługującym JST”,
 - samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanej dalej również „samorządową JB” lub „JB”,
 - samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego, zwanego dalej również „samorządowym ZB” lub „ZB”,
- samorządowych instytucji kultury, zwanych dalej „samorządową IK”,
- państwowych instytucji kultury, zwanych dalej „państwową JK”,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

Metoda przewidziana dla jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla:

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

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

Organy podatkowe stoją na stanowisku, że jednostka samorządu terytorialnego może jedynie ustalić odrębną proporcję dla urzędu ją obsługującego, samorządowej jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego. Natomiast podatnik będący jednostką samorządu terytorialnego nie może wyodrębnić jednego składnika majątkowego i określić dla niego proporcji wykorzystania do celów opodatkowanych i nieopodatkowanych. Przepisy nie dają bowiem możliwości ustalania proporcji dla poszczególnych składników majątkowych.

Prewspółczynnik. Sposób określenia proporcji

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych nie ma wątpliwości, że nawet podatnicy wymienieni w rozporządzeniu Ministra Finansów **mają prawo zastosować inny niż przewidziany dla nich sposób określenia proporcji, o ile wykażą, że ten inny sposób jest bardziej reprezentatywny do całej działalności gospodarczej, a zaproponowana metoda będzie odpowiadała najbardziej specyficie prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej** (por. wyroki NSA z 19 grudnia 2018 roku, sygn. akt I FSK 715/18; z 19 grudnia 2018 roku, sygn. akt I FSK 795/18; z 10 stycznia 2019 roku, sygn. akt I FSK 444/18; z 16 stycznia 2019 roku, sygn. akt I FSK 1391/18; z 7 lutego 2019 roku, sygn. akt I FSK 411/18; z 18 lipca 2019 roku, sygn. akt I FSK 939/18, z 29 sierpnia 2019 roku, sygn. akt I FSK 338/17).

Prewspółczynnik VAT dla działalności wodno-kanalizacyjnej gminy

Gmina może zastosować inny prewspółczynnik niż określony w rozporządzeniu Ministra Finansów, w szczególności oparty na wyliczeniu metrów sześciennych zużytej wody.

"W sytuacji gdy gmina przy pomocy danych pochodzących z liczników jest w stanie określić udział liczby metrów sześciennych odprowadzonych od podmiotów zewnętrznych ścieków w całkowitej ilości metrów sześciennych odprowadzonych ścieków (zarówno od podmiotów zewnętrznych jak i jednostek organizacyjnych gminy), to wybrana przez gminę daje możliwość obiektywnego i rzetelnego wyodrębnienia części wydatków faktycznie przypadających wyłącznie na działalność gospodarczą opodatkowaną VAT (sprzedaż usług odbioru ścieków na rzecz podmiotów zewnętrznych).

Gmina powinna stosować prewspółczynnik określony w rozporządzeniu Ministra Finansów

"Podatnik nie wykazał aby sposób określenia proporcji dla odliczenia podatku VAT wg rozporządzenia nie odpowiadał specyfice wykonywanej przez gminę działalności. Nie wystarczy w tym zakresie ogólne stwierdzenie, że "Gmina jest zdania, iż może zastosować inny, bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji", np. w oparciu o ilości zużytej wody i odprowadzonych ścieków."

Prewspółczynnik VAT dla usług komunikacji miejskiej.

Obowiązki, polegające na zapewnieniu bezpłatnych bądź ulgowych przejazdów komunikacją miejską na rzecz określonych grup pasażerów, nie odbywają się poza prowadzoną działalnością gospodarczą, tylko jej towarzyszą (interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 14 marca 2019 r., 0113-KDIPT1-1.4012.8.2019.2.JK, z 30 kwietnia 2018 r., 0114-KDIP4.4012.133.2018.1.KR).

Samorząd może działać jak przedsiębiorca w dwóch przypadkach: gdy wykonuje inne czynności niż te w ramach władztwa publicznego oraz gdy działa na podstawie umów cywilnoprawnych.

Jeśli miasto udostępnia mieszkańcom rower za darmo do 20 lub 30 minut, to realizuje takie świadczenie w ramach władztwa publicznego, co nie podlega VAT i miasta muszą wyliczać prewspółczynnik (interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 maja 2019 r., 0113-KDIPT1-1.4012.55.2019.2.MSU).

Sposób określenia proporcji w przypadku przekazania inwestycji jednostce organizacyjnej JST

W przypadku nabycia towarów i usług w związku z realizacją inwestycji, które zostaną przekazane jednostkom budżetowym i będą wykorzystywane przez te jednostki budżetowe do działalności gospodarczej (opodatkowanej i zwolnionej z VAT) oraz do czynności pozostających poza działalnością gospodarczą (czynności niepodlegające VAT), **Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika obliczonego dla jednostki budżetowej wykorzystującej zakupione towary i usługi.**

W sytuacji gdy Gmina ponosi wydatki inwestycyjne i wydatki bieżące dotyczące inwestycji, która została przekazana na rzecz jednostki organizacyjnej, Wnioskodawca dokonując odliczenia VAT od tego typu wydatków powinien zastosować prewspółczynnik jednostki organizacyjnej Gminy, której została przekazana Inwestycja (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.3.2017 r. (1061-IPTPP1.4512.78.2017.1.MW)).

Obowiązek stosowania prewspółczynnika przed 2016 r.

Przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT stanowi transpozycję art. 168 Dyrektywy 112, dlatego przy jego wykładni należy się odwołać do wyroku TSUE z 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17, gdzie stwierdzono, że art. 168 Dyrektywy VAT nie pozwala podatnikowi na pełne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem przez niego towarów i usług w celu prowadzenia zarówno działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT, **także gdy brak we właściwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowań** dotyczących kryteriów i metod podziału, które umożliwiłyby podatnikowi określenie części VAT naliczonego, którą należy uważać za związaną, odpowiednio, z jego działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego.

JST, stowarzyszenia, fundacje, muzea, jednostki kultury, uczelnie, publiczne radio czy telewizja nie mogły przed 2016 r. odliczać pełnego VAT, a jedynie jego część, stosując prewspółczynnik. Bez znaczenia jest to, że do ustawy o VAT zasady jego obliczania wprowadzono później.

Jeśli przed 2016 r. odliczały one cały VAT od wydatków wykorzystywanych do działalności mieszanej, to organy podatkowe mogą zażądać od nich zwrotu części podatku.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Obowiązek ustalenia przez JST zakresu prawa do odliczenia VAT co do zasady był przestrzegany

JST w większości przypadków dokonywały obliczeń prewspółczynnika i współczynnika za pomocą własnych zasobów. W przypadku trzech JST skorzystano z usług zewnętrznych firm doradczych. Ujawniono nieprawidłowość polegającą na zaniechaniu stosowania metody proporcjonalnego odliczenia VAT za pomocą prewspółczynnika i współczynnika w 2017 r. przez Gminę Miejską Łódź (jej 196 jednostek organizacyjnych). Stanowiło to naruszenie art. 86 ust. 1 i 2a oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

Do końca 2019 r. żadna z ww. jednostek nie dokonała stosownych korekt deklaracji częściowych VAT-7, ani też nie wskazała podatnikowi kwoty objętej korektą. W konsekwencji także deklaracje VAT-7 Gminy Miejskiej Łódź za wszystkie okresy 2017 r. nie zostały skorygowane i nie uwzględniały części kwot w zakresie rozliczenia podatku naliczonego, a tym samym nie wskazywały ostatecznej wartości zobowiązania podatkowego lub kwoty do zwrotu.

W JST dokonywano wyliczeń wartości prewspółczynnika i współczynnika dla poszczególnych jednostek zgodnie z przepisami prawa. Nieprawidłowość ujawniono jedynie w UM Wrocław i wynikała ona z braku przestrzegania uregulowań wewnętrznych w tym zakresie. Nie miała ona wpływu na końcowe rozliczenie w zakresie podatku naliczonego za 2018 r.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

JST dokonywały korekt deklaracji VAT-7 w związku ze stosowaniem prewspółczynnika i współczynnika, z wyjątkiem jednej JST w 2018 r.

JST dokonywały korekt deklaracji VAT-7 w związku z obowiązkiem stosowania prewspółczynnika i współczynnika, stosownie do wymogów art. 90c i art. 91 ustawy o VAT. Wymaganych korekt, za poszczególne okresy 2017 r., nie złożyła Gmina Miejska Łódź w odniesieniu do 196 jednostek organizacyjnych, które nie stosowały metody proporcjonalnego odliczenia VAT za pomocą prewspółczynnika i współczynnika, pomimo dokonania zakupów służących zarówno działalności opodatkowanej VAT, jak i działalności niepodlegającej opodatkowaniu oraz zwolnionej z VAT. Jedynie w dwóch JST61 (14,3%) ujawniono w tym zakresie nieprawidłowości, które świadczyły o niedostatecznym nadzorze nad realizacją uprawnień podatnika VAT w jednostkach organizacyjnych.



Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i zakres wynikającej z nich ochrony prawnej



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Interpretacje indywidualne

Art. 14b Ordynacji podatkowej:

§ 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§ 1a. W zakresie objętym **wiązującymi informacjami stawkowymi**, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie wydaje się interpretacji indywidualnych.

§ 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

Wiążąca informacja stawkowa

Art. 42a ustawy o VAT:

Wiążąca informacja stawkowa, zwana dalej "WIS", jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, która zawiera:

- 1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;
- 2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług niezbędną do:
 - a) określenia stawki podatku właściwej dla towaru albo usługi,
 - b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie - w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4;
- 3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

Treść interpretacji podatkowej indywidualnej

Art. 14c Ordynacji podatkowej

§ 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Wyrok NSA z dnia 13 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1092/18

Organ podatkowy związany jest stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym przedstawionym we wniosku, a ponadto, że jego obowiązkiem jest jedynie odniesienie się do poglądu wnioskodawcy co do skutków podatkowoprawnych podanych faktów. Interpretacja nie może być zatem pojmowana jako porada prawna, w ramach której do organu interpretującego będzie należało udzielenie odpowiedzi na pytanie o skutki prawne zaistniałych lub planowanych zdarzeń. To podatnik ma wskazać te skutki, a organ ma wyłącznie rozwiązać jego wątpliwości co do tego, czy zainteresowany właściwie interpretuje i stosuje przepisy prawa podatkowego do wskazanych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Nie jest natomiast obowiązkiem organu udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy i jakie przepisy mają (mogą mieć) zastosowanie w sprawie, jeżeli zainteresowany nie wskaże konkretnych przepisów, których wykładnia lub stosowanie do opisanych zdarzeń budzą jego wątpliwości. Wypowiedź organu ograniczyć się bowiem musi wyłącznie do oceny stanowiska wnioskodawcy.

Termin wydania interpretacji podatkowej indywidualnej

Art. 14d § 1 Ordynacji podatkowej:

Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

Art. 31g ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych

1. W przypadku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej złożonych i nierozpatrzonych do dnia wejścia w życie [ustawy](#) z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw oraz złożonych od dnia wejścia w życie tej ustawy do dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19, trzymiesięczny termin, o którym mowa w [art. 14d § 1](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, przedłuża się o 3 miesiące.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużyć w przypadku, o którym mowa w ust. 1, termin do wydania interpretacji indywidualnej, o którym mowa w [art. 14d § 1](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, o dalsze okresy, nie więcej jednak niż o 3 miesiące, uwzględniając skutki wywołane COVID-19.

Zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej

Art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej;
- 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

Ochrona wnioskodawcy

Art. 14k Ordynacji podatkowej:

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 3. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Utrwalona praktyka interpretacyjna

Art. 14n Ordynacji podatkowej:

§ 4. W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

- 1) objaśnień podatkowych,
 - 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej
- - stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m (podlega ochronie właściwej dla interpretacji indywidualnych)

§ 5. Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.



Obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności do określonych towarów i usług (MPP)



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

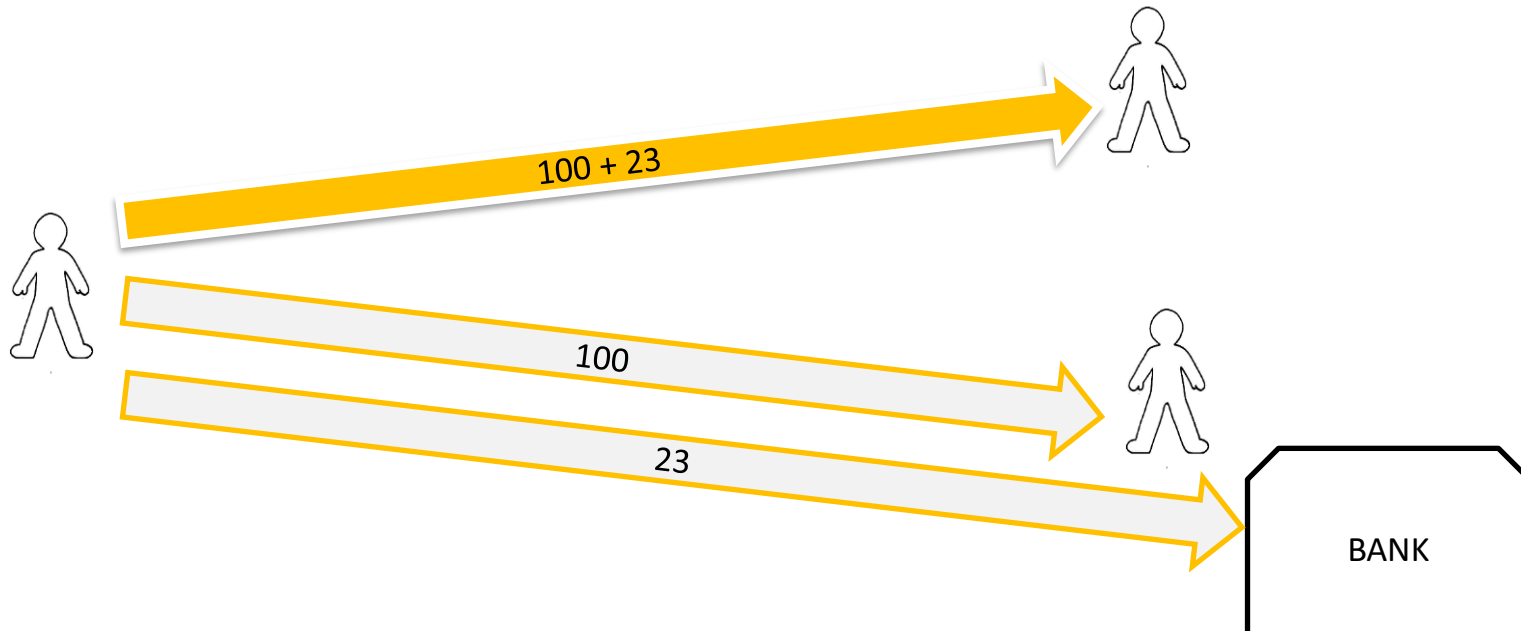
Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Mechanizm podzielonej płatności - dobrowolność

Art. 108a ust. 1 ustawy o VAT:

Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury **MOGĄ ZASTOSOWAĆ** mechanizm podzielonej płatności.



Zakres wymaganych informacji przy dokonywaniu płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności

Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności dokonywana jest w PLN, przy użyciu **komunikatu przelewu**, **udostępnionego** przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, przeznaczanego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatnik wskazuje:

kwotę odpowiadającą **całości albo części kwoty podatku** wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności

kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży **brutto**

numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność

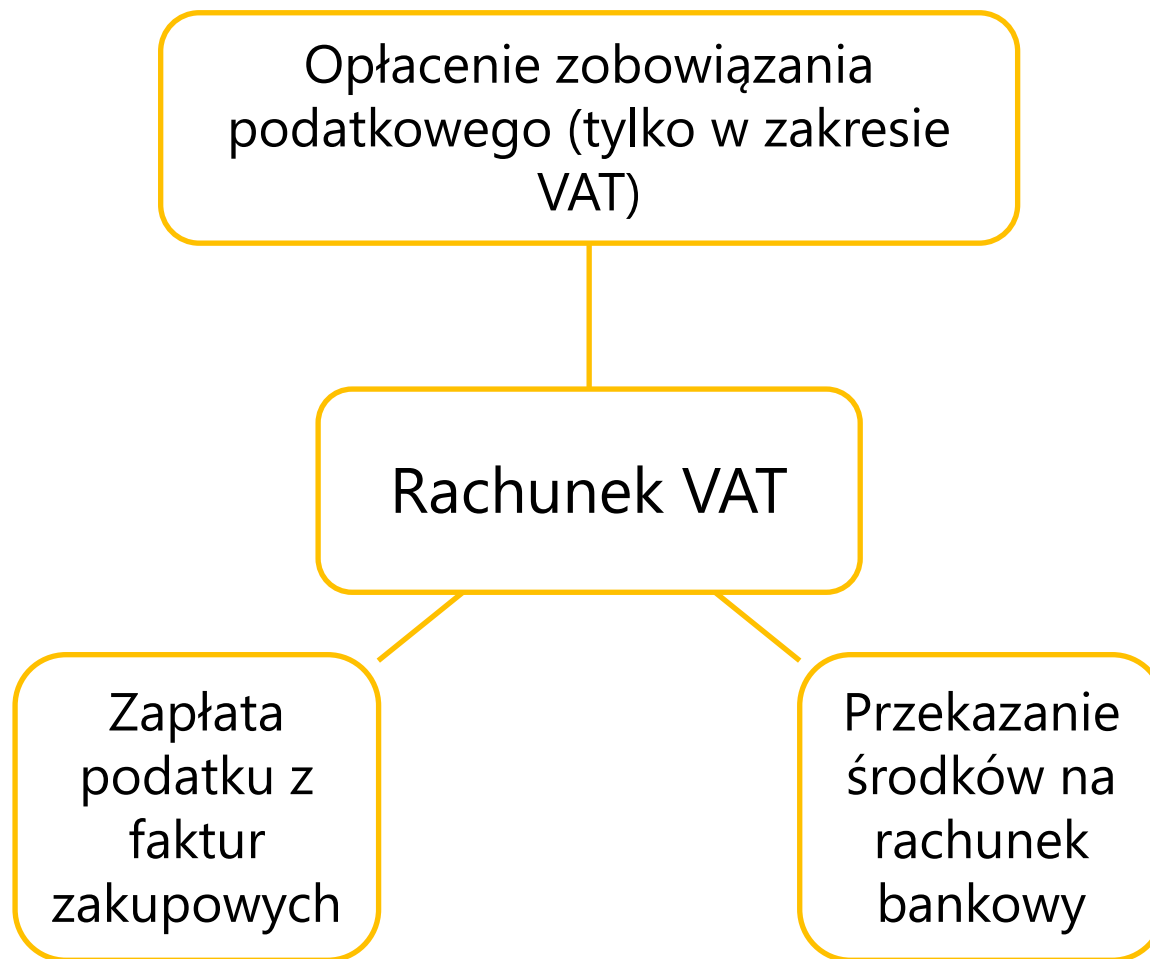
numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku **(NIP)**

JST a mechanizm podzielonej płatności

Interpelacja Ministerstwa Finansów nr 18179 w sprawie wpływu zmian przy rozliczeniach podatku od towarów i usług (VAT) na działalność instytucji administracji publicznej i przedsiębiorstw:

Jednostki samorządu terytorialnego jako administracja państwowa powinny jak najczęściej korzystać z tego mechanizmu, płacąc w podzielonej płatności i odegrać znaczną rolę w propagowaniu takiej formy rozliczeń jako metody korzystnej i bezpiecznej.

Środki na rachunku VAT – możliwości rozdysponowania (do 31.10.2019 r.)



Nowe tytuły płatności z rachunku VAT (od 1.11.2019 r.)

Od 1 listopada 2019 r. **z rachunku VAT można płacić także:**

- CIT oraz zaliczki na ten podatek, a także odsetki za zwłokę CIT oraz odsetki od zaliczek na ten podatek,
- PIT oraz zaliczki na ten podatek, a także odsetki za zwłokę w PIT oraz odsetki od zaliczek na ten podatek,
- podatek akcyzowy, przedpłaty podatku akcyzowego, wpłatyienne, a także odsetki za zwłokę w podatku akcyzowym oraz odsetki od przedpłat podatku akcyzowego,
- należności celne oraz odsetki za zwłokę od tych należności,
- należności z tytułu składek, o których mowa w art. 24 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz należności z tytułu składek, o których mowa w art. 32 tej ustawy, do poboru których obowiązany jest ZUS.

Zwrot nadwyżki podatku w terminie 25 dni na rachunek VAT

Na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową,

urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku **na rachunek VAT** podatnika **W TERMINIE 25 DNI**, licząc od dnia złożenia rozliczenia.

Objaśnienia podatkowe MF z 29 czerwca 2018 r.

"(...) Należy zauważyć, że w sytuacji, kiedy posiadaczem rachunku VAT będzie dana jednostka organizacyjna JST, wówczas w celu uwolnienia środków z tego rachunku VAT, wniosek do naczelnika urzędu skarbowego w tym zakresie składa JST (jako podatnik VAT). JST we wniosku wskazywać będzie wtedy numer rachunku VAT swojej jednostki organizacyjnej oraz numer rozliczeniowy, z którym powiązany jest ten rachunek VAT. (...)"

Przekazywanie środków na zapłatę podatku z rachunku VAT jednostki organizacyjnej na rachunek VAT gminy

Odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 10 sierpnia 2018 r. na pytanie wydawnictwa GOFIN

"(...) swobodne przekazywanie środków między rachunkami VAT tzw. »przekazanie własne« możliwe jest tylko w ramach rachunków VAT prowadzonych dla danego posiadacza w tym samym banku/SKOK. (...) w przypadku gdy gmina oraz jej jednostki organizacyjne są odrębnymi posiadaczami rachunku rozliczeniowego, a zatem i rachunku VAT, w rozumieniu przepisów prawa bankowego, nie jest możliwe swobodne przelewanie środków pomiędzy tymi rachunkami VAT. **W celu uwolnienia środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy konieczne jest uzyskanie zgody naczelnika urzędu skarbowego.** Z wnioskiem o wyrażenie zgody na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy danego posiadacza (danej jednostki organizacyjnej JST) występuje gmina (jako podatnik) (podkreślenie redakcji). We wniosku wskazuje numer rachunku VAT swojej jednostki czy zakładu oraz numer rachunku rozliczeniowego, z którym powiązany jest ten rachunek VAT. (...)"

Jednocześnie Ministerstwo Finansów wyjaśniło, iż nie ma przeszkód, aby gmina była posiadaczem rachunków bankowych, za pomocą których rozliczają się jednostki budżetowe. W takiej sytuacji możliwe byłoby przekazywanie środków pomiędzy rachunkami VAT gminy i jej jednostek budżetowych prowadzonych w tym samym banku (SKOK).

Podstawa wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

Decyzja Wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Decyzję stosuje się od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r.

Przesłanki stosowania obowiązkowego MPP

Art. 108a ustawy o VAT:

1. Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności.

1a. Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione **w załączniku nr 15** do ustawy, udokumentowane fakturą, **w której kwota należności ogółem** stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, **podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności.**

1b. Podatnik obowiązany do wystawienia faktury, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 18a, **jest obowiązany** do przyjęcia płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

Art. 19 ustawy Prawo przedsiębiorców:

Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- 2) jednorazowa wartość transakcji, **bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty**, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Przykład

- *W przypadku np. usług budowlanych w sytuacji, gdy zawarta jest umowa na wykonanie usług budowlanych z załącznika nr 15, o wartości brutto 30 000 zł, a zgodnie z postanowieniami umowy, wykonawca rozlicza odrębnie trzy etapy wykonanych robót osobnymi fakturami o wartość brutto 10 000 zł każda faktura, obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności nie będzie miał zastosowania.*
- ***W takiej sytuacji wartość transakcji przekracza łącznie 15 000 zł, jednak do wystąpienia obowiązku zastosowania mechanizmu podzielonej płatności konieczne jest przekroczenie wartości brutto 15 000 zł przez kwotę **należności ogółem na fakturze**.***

Odrębne fakturowanie towarów z załącznika nr 15

Nie ma przeszkód, aby sprzedawca w ramach realizacji jednego zamówienia dokonywał odrębnego fakturowania sprzedaży towarów ujętych w załączniku nr 15 do ustawy oraz sprzedaży towarów spoza tego załącznika.

Sprzedawca może więc wystawić odrębne faktury. Jedna z nich będzie odnosić się do dostawy towarów objętych załącznikiem nr 15 do ustawy, druga zaś do sprzedaży towarów spoza załącznika nr 15 do ustawy.

Dla dokonania zapłaty należności z zastosowaniem obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności istotne znaczenie ma wartość brutto na fakturze, a nie wartość całego zamówienia (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 grudnia 2019 r., 0111-KDIB3-2.4012.646.2019.1.AZ)

Przesłanki stosowania obowiązkowego MPP

Obligatoryjna forma MPP jest stosowana w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, które zasadniczo były dotychczas objęte reżimem odwrotnego obciążenia oraz w dużym stopniu zakresem odpowiedzialności solidarnej (czyli obejmie towary i usługi wymienione w uchylonych ustawą wprowadzającą załącznikach nr 11, 13 i 14 do ustawy o VAT).

Dodatkowo, obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności obejmuje także transakcje, których przedmiotem są części i akcesoria do pojazdów silnikowych, węgiel i produkty węglowe oraz maszyny i urządzenia elektryczne, ich części i akcesoria.

Szczegółowy wykaz towarów i usług objętych obligatoryjnym MPP zawiera załącznik nr 15.

Klasyfikacja towarów i usług



Główny
Urząd Statystyczny

Serwer Klasyfikacji

- PKD 2004
- PKD 2007
- Nowelizacja PKD
- PKWiU 2004
- PKWiU 2008

[opis klasyfikacji](#)

[wyszukiwarka](#)

[klucze przejścia](#)

[podstawa prawna](#)

WYSZUKIWARKA KLASYFIKACJI

klasyfikacja:

Wyszukiwarka klasyfikacji : PKWiU 2008

symbole:

oddzielona spacją

szukana fraza:

oddzielona spacją

Ilość rekordów na
stronie:

15 ▼

Szukaj

Wyszukiwarka zaawansowana

Klasyfikacja towarów i usług

Zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniem Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej.

W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem o wskazanie zaklasyfikowania rodzaju prowadzonej działalności, wyrobu lub usługi, środka trwałego lub obiektu budowlanego i wydanie informacji do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur. Wydana informacja nie stanowi decyzji administracyjnej i nie ma charakteru wiążącego.

Informacje nie są udzielane telefonicznie, lecz wyłącznie na wniosek pisemny podpisany przez osobę uprawnioną do reprezentowania podmiotu.

Terminy realizacji spraw:

Informacje są wydawane w ciągu miesiąca, a w sprawach skomplikowanych, wymagających dodatkowych wyjaśnień - nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od daty wpływu wniosku do służb statystyki publicznej.

Za przygotowanie informacji dotyczących obowiązujących standardów klasyfikacyjnych Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur pobiera opłatę.

Powyższe nie dotyczy ustalenia grupowania rodzaju działalności według PKD dla potrzeb rejestracji, rozszerzenia, bądź zmiany prowadzonej działalności gospodarczej.

Wydanie informacji następuje po uiszczeniu opłaty.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

W przypadku stwierdzenia, że podatnik dokonał płatności z naruszeniem obowiązkowego MPP, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego **ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, wykazane na fakturze, której dotyczy płatność.** W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

Sankcji nie stosuje się, jeżeli dostawca lub usługodawca rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z faktury, która została zapłacona z naruszeniem MPP.

Odpowiedzialność solidarna nabywcy

Podatnik, o którym mowa w art. 15, **na rzecz którego dokonano DOSTAWY TOWARÓW**, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe, w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na jego rzecz, jeżeli w momencie dokonania tej dostawy podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

Podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej.

Wyłączenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy

Odpowiedzialności solidarnej **nie stosuje się**:

- 1) do nabycia towarów, o których mowa w poz. 92 załącznika nr 15 do ustawy, jeżeli:
 - a) nabycie to jest dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego, do standardowych zbiorników pojazdów używanych przez podatników nabywających te towary, do napędu tych pojazdów,
 - b) dostawy tych towarów dokonuje podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych;
- 2) jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podmiotu dokonującego dostawy towarów, o którym mowa w ust. 1, w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej;”,
- 5) do nabycia towarów, udokumentowanego fakturą, w której kwota należności ogółem stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292);**
- 6) do nabycia towarów, za które podatnik dokonał zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.**

Dodatkowe informacje na fakturze

W przypadku faktur, w których **kwota należności ogółem** stanowi *kwotę*, o której mowa w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy – na fakturze należy zamieścić wyrazy **„mechanizm podzielonej płatności”**

Dodatkowe informacje na fakturze - sankcje

W przypadku stwierdzenia, że **podatnik wystawił fakturę bez wyrazów „mechanizm podzielonej płatności”** naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej **30%** kwoty podatku przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy, wykazanej na tej fakturze. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

ODSTĄPIENIE OD SANKCJI

Sankcji nie stosuje się, jeżeli zapłata kwoty odpowiadającej kwocie podatku przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy, wykazanej na fakturze, została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

Dobrowolne zamieszczenie na fakturze adnotacji „mechanizm podzielonej płatności”

Nie jest sankcjonowane umieszczanie na fakturze adnotacji „mechanizm podzielonej płatności” mimo braku takiego obowiązku.

Jeżeli nabywca otrzyma taką fakturę to nie ma obowiązku uregulowania takiej faktury w MPP.

Odpowiedzialność karna-skarbowa

Art. 57c Kodeksu karnego skarbowego:

§ 1. Podatnik, który wbrew obowiązkowi dokonuje płatności kwoty należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.



Rejestr podatników VAT (tzw. biała lista)



Zasady prowadzenia rachunków rozliczeniowych dla JST

Zasady prowadzenia rachunków rozliczeniowych określa art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe. Zgodnie z tym przepisem, rachunki rozliczeniowe mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- a) osób prawnych,
- b) jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną,
- c) osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami.

Gminy, powiaty i województwa posiadają osobowość prawną, co wynika z art. 165 ust. 1 Konstytucji RP oraz odpowiednich ustaw ustrojowych, tj. ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o samorządzie powiatowym oraz ustawy o samorządzie województwa. W świetle ww. przepisów ustawy Prawo bankowe mogą być zatem posiadaczem rachunków rozliczeniowych. W celu wykonywania zadań publicznych JST mogą tworzyć jednostki organizacyjne – zarówno posiadające osobowość prawną jak i takiej osobowości prawnej pozbawione. O formie prawnej jednostki decyduje organ stanowiący.

Zasady zgłaszania rachunków rozliczeniowych przez JST

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 23 stycznia 2020 r., PT8.812.1.2020.WLI.36E

„Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników podatnicy są obowiązani do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego albo organu właściwego na podstawie odrębnych przepisów. W myśl art. 9 ust. 1 tej ustawy, podatnik ma także 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. W zakres zgłaszanych danych wchodzi również rachunki bankowe związane z prowadzoną działalnością podatnika. (...)

Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług (...) nałożyła na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek podjęcia rozliczania podatku VAT wraz ze wszystkimi ich jednostkami organizacyjnymi według określonych w tej ustawie zasad. Oznacza to, że podatnikiem dla potrzeb podatku od towarów i usług jest wyłącznie JST (gmina, powiat, województwo), nie zaś jej jednostki organizacyjne, którymi są jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Informacja o wynikach kontroli NIK - Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Nierzetelna weryfikacja dokumentów źródłowych w części JST

JST nierzetelnie sprawdzały swoich kontrahentów, gdyż osiem kontrolowanych JST (57,1%) w latach 2017–2019 (maj) otrzymało wezwania z organów podatkowych, w sprawie ujawnienia ujęcia faktur VAT wystawionych przez podmioty niebędące czynnymi podatnikami VAT na dzień wystawienia tych faktur. W związku z tym odliczenie VAT z tych faktur JST nie przysługiwało. Wezwania te dotyczyły łącznie 67 faktur z kwotą odliczonego podatku naliczonego w wysokości 104,6 tys. zł.

Nieprawidłowościom tym można było zapobiec, gdyby JST skorzystały z rejestru prowadzonego w postaci elektronicznej przez szefa KAS. Rejestr ten zawiera wykaz podmiotów VAT, w którym umieszczono podmioty niezarejestrowane przez naczelnika US albo, które zostały wykreślone przez niego z rejestru jako podatnicy VAT.



Rejestr podatników VAT (tzw. biała lista)



Wykaz podatników VAT

Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:

w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT

zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Podanie do publicznej wiadomości wykazów danych zawartych w wykazie nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

Wykaz podatników VAT

Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany.

Dane tego podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w ust. 3 pkt 1-3, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT

Numer konta NIP REGON Nazwa podmiotu (min. 5 znaków z wyłączeniem znaków specjalnych)

Wyszukaj dane aktualne na dzień: 06-09-2019

Zmień datę

Szukaj

Wykaz podatników – dochowanie należytej staranności

Weryfikacja formalna kontrahenta jest jedną z podstawowych przesłanek branych pod uwagę **przy ocenie dochowania należytej staranności** przez podatników, którzy sami nie popełnili oszustwa lub nie mieli świadomości, że dana transakcja służy oszustwu.

Aby udowodnić weryfikację kontrahenta należy **wygenerować plik pdf** zawierający informację o sprawdzaniu wykazu w konkretnym dniu na wybrany dzień i zachować go w formie elektronicznej (np. zrobić zrzut ekranu) lub **wydrukować**.

Zawartość wykazu

Wykaz zawiera następujące dane podmiotów, o których mowa w ust. 1:

- 1) firmę (nazwę) lub imię i nazwisko;
- 2) numer, za pomocą którego podmiot został zidentyfikowany na potrzeby podatku, jeżeli taki numer został przyznany;

2a) status podmiotu:

- **a) w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT,**
- **b) zarejestrowanego jako "podatnik VAT czynny" albo "podatnik VAT zwolniony", w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona;**

- 3) numer identyfikacyjny REGON, o ile został nadany;
- 4) numer PESEL, o ile podmiot posiada;
- 5) numer w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile został nadany;
- 6) adres siedziby - w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną;
- 7) adres stałego miejsca prowadzenia działalności albo adres miejsca zamieszkania, w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności - w odniesieniu do osoby fizycznej;

Zawartość wykazu cd.

Wykaz zawiera następujące dane podmiotów, o których mowa w ust. 1:

8) imiona i nazwiska osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich numery identyfikacji podatkowej lub numery PESEL;

9) imiona i nazwiska prokurentów oraz ich numery identyfikacji podatkowej lub numery PESEL;

10) imię i nazwisko lub firmę (nazwę) wspólnika oraz jego numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL;

11) daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;

12) podstawę prawną odpowiednio odmowy rejestracji, wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;

13) **NUMERY RACHUNKÓW ROZLICZENIOWYCH**, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe, lub **IMIENNYCH RACHUNKÓW W SPÓŁDZIELCZEJ KASIE OSZCZĘDNOŚCIOWO-KREDYTOWEJ**, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą - wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR w rozumieniu art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Rachunki rozliczeniowe

Banki mogą prowadzić w szczególności następujące rodzaje rachunków bankowych:

- 1) **rachunki rozliczeniowe, w tym bieżące i pomocnicze, oraz prowadzone dla nich na zasadach określonych w rozdziale 3a rachunki VAT;**
- 2) rachunki lokat terminowych;
- 3) rachunki oszczędnościowe, rachunki oszczędnościowo-rozliczeniowe, w tym rachunki rodzinne, oraz rachunki terminowych lokat oszczędnościowych;
- 4) rachunki powiernicze.

Rachunki rozliczeniowe mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- a) osób prawnych,
- b) jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną,
- c) osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami.

Zasady zgłaszania rachunków rozliczeniowych

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (ustawa o NIP):

Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, obowiązane są do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego.

Art. 2 ust. 2 ustawy o NIP:

Obowiązkowi takiemu podlegają także płatnicy podatków

Art. 5 ust. 3 ustawy o NIP:

Zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera m.in. wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Zasady zgłaszania rachunków rozliczeniowych przez JST

W związku z dokonaną z dniem 1 stycznia 2017 r. centralizacją, jednostka samorządu terytorialnego – jako podatnik powinna na formularzu NIP-2 dokonać aktualizacji danych w zakresie adresów miejsc prowadzenia działalności przez jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz **danych dotyczących numerów rachunków bankowych, których użytkownikiem są jednostki organizacyjne gminy nieposiadające osobowości prawnej** bowiem wskazane dane uległy zmianie. Jednostki organizacyjne nie mają natomiast obowiązku aktualizacji danych dotyczących rachunków bankowych oraz miejsc prowadzenia działalności.

Zob. pismo Ministerstwa Finansów w piśmie Nr PT8.812.1.2020.WLI.36E z 23 stycznia 2020 r

Aktualizacja, dostęp i zmiana danych z wykazu

Wykaz jest aktualizowany w dni robocze, raz na dobę.

Dostęp do wykazu jest możliwy także za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej, z urzędu lub na wniosek, usuwa lub prostuje dane inne niż dane osobowe zawarte w wykazie niezgodne ze stanem rzeczywistym.

Podmiot, którego dane zostały zawarte w wykazie, **może złożyć do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wniosek o usunięcie lub sprostowanie danych innych niż dane osobowe niezgodnych ze stanem rzeczywistym wraz z uzasadnieniem.**

Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia, w drodze decyzji, usunięcia lub sprostowania danych innych niż dane osobowe zawartych w wykazie wskazanych we wniosku podmiotu, jeżeli spowodowałoby to niezgodność ze stanem rzeczywistym.

Moment dokonania weryfikacji rachunku kontrahenta

Dla weryfikacji, czy rachunek kontrahenta znajduje się w wykazie, **decydujący jest dzień zlecenia przelewu bankowi lub SKOK**, a nie dzień obciążenia rachunku nabywcy bądź uznania rachunku sprzedawcy. Nie jest zasadne, aby przedsiębiorca ponosił konsekwencje w postaci usunięcia zapłaconej kwoty z kosztów uzyskania przychodu w związku z tym, że został wykreślony rachunek jego kontrahenta z wykazu np. w następnym dniu po dniu, w którym zlecił bankowi dokonanie przelewu na ten rachunek.

Podatnik nie poniesie również konsekwencji, w sytuacji gdy kontrahent poda w zgłoszeniu identyfikacyjnym albo aktualizacyjnym nieaktualny lub błędny rachunek, który zostanie uwidoczniony w wykazie.

Dzień zlecenia przelewu

W przypadku zlecenia przelewu z odroczonym terminem płatności lub zlecenia stałego **dniem zlecenia przelewu będzie dzień, w którym podatnik zlecił bankowi dokonanie takiego przelewu.**

Nie ma przy tym znaczenia okres na jaki zostały odroczone płatności, bądź okres objęty zleceniem stałym, tj. data obciążenia rachunku.

Niezaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów

Podatnicy **nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów** kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca **TRANSAKCJI** określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców:

- 1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
- 2) **została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów**, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług - w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny.

W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej **płatność dotycząca TRANSAKCJI** określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą w tej części:

- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
- 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody
- - w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego albo został zlecony przelew.

Prawo przedsiębiorców – wartość transakcji

Art. 19 ustawy Prawo przedsiębiorców:

Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- 2) jednorazowa **WARTOŚĆ TRANSAKCJI, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty**, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Pojęcie transakcji

Przez transakcję należy rozumieć umowę cywilnoprawną zawieraną w związku z wykonywaną przez strony działalnością gospodarczą.

Transakcja posiada następujące cechy:

- występują w niej co najmniej dwie strony,
- jest to czynność prawna (wywołująca jakiś skutek określony w prawie - np. przeniesienie własności rzeczy),
- ma związek z wykonywaną działalnością gospodarczą (zakup jest dokonywany na potrzeby działalności/sprzedaż jest dokonywana w związku z działalnością gospodarczą),
- może polegać na dokonaniu jednej lub więcej płatności,
- umowa może być zawarta w dowolnej formie (zgodnej z przepisami), w tym ustnie.

Natomiast przez "wartość transakcji" należy rozumieć wartość transakcji określoną w umowie

(zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-1.4010.274.2019.1.AB)

Niezaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów - wyłączenie

Podatnik może dokonać płatności na inny rachunek bankowy niż wskazany w Wykazie i mimo to zachować prawo do zaliczenia wydatku w koszty uzyskania przychodów (oraz uwolnić się od ryzyka odpowiedzialności solidarnej).

Będzie to miało miejsce wówczas, jeśli w ciągu **7 dni od dnia zlecenia przelewu** podatnik przy pierwszej zapłacie należności przelewem złoży **ZAWIADOMIENIE** o zapłacie należności na ten rachunek **do naczelnika urzędu skarbowego** właściwego dla dla podatnika, który dokonał zapłaty należności

Ponadto, sankcji nie stosuje się jeżeli zapłata:

- została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w [art. 108a](#) ustawy o podatku od towarów i usług, lub
- wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Odpowiedzialność solidarna nabywcy towarów i usług oraz jego kontrahenta

Podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, **jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny** niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o VAT.

Wyłączenie odpowiedzialności solidarnej

Odpowiedzialności solidarnej nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:

- wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców lub
- została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o VAT, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, lub
- została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy o VAT, lub
- wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.



Ocena i kontrola kwalifikowalności podatku VAT



Rzeczpospolita
Polska



Śląskie.

Unia Europejska
Europejskie Fundusze
Strukturalne i Inwestycyjne



Kontrola projektu

Projekt może podlegać następującym kontrolom:

1. **Weryfikacja wniosków o płatność** – o której mowa w Rozdziale 4. Dodatkowo, na etapie weryfikacji wniosków o płatność, kontroli podlegać będzie dokumentacja związana z udzielonymi zamówieniami - ten rodzaj kontroli został szczegółowo opisany w sekcji 5.4. niniejszego rozdziału.
2. **Kontrola w miejscu realizacji projektu lub w siedzibie beneficjenta** – kontrole te mogą być prowadzone w trakcie realizacji projektu, na jego zakończenie lub po jego zakończeniu. Weryfikacji może podlegać ewidencja księgową, ewidencja podatkowa, deklaracje VAT, pliki JPK.
3. **Kontrola na zakończenie projektu** – obligatoryjnie przeprowadzana jest przed zatwierdzeniem wniosku o płatność końcową. W ramach tej kontroli instytucja sprawdza kompletność dokumentów potwierdzających właściwą ścieżkę audytu.

Kontrola projektu

4. **Kontrola trwałości** – prowadzona po zakończeniu realizacji projektu – co do zasady podczas tej kontroli sprawdzeniu podlega, czy nie zaszły w projekcie niedozwolone modyfikacje polegające na:

- zaprzestaniu działalności produkcyjnej lub przeniesieniu jej poza obszar wsparcia finansowany z RPO WSL 2014-2020;
- **zmianie własności współfinansowanej infrastruktury**, która daje przedsiębiorstwu lub podmiotowi publicznemu nienależne korzyści;
- istotnej zmianie wpływającej na charakter projektu, jego cele lub warunki realizacji, która mogłaby doprowadzić do naruszenia jego pierwotnych założeń.

Zachowanie okresu trwałości monitoruje się najczęściej na bazie wypełnianej przez beneficjenta ankiety, jednak część projektów podlega kontroli w miejscu ich realizacji.

Kontrola projektu

5. **Kontrola dokumentów w zakresie prawidłowości przeprowadzenia właściwych procedur w zakresie udzielania zamówień.** Kontrola może być prowadzona przed dniem otrzymania przez wnioskodawcę informacji o wyborze projektu do dofinansowania, a więc przed dniem podpisania umowy o dofinansowanie.

6. **Kontrola krzyżowa** – prowadzona jest w sytuacji uzasadnionego podejrzenia, iż mogło dojść do podwójnego finansowania wydatków.

Inne kontrole – realizowane na podstawie odrębnych przepisów bezpośrednio przez Komisję Europejską, Europejski Trybunał Obrachunkowy, Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, Instytucję Audytową (czyli właściwa Krajowa Informacja Skarbowa) lub Najwyższą Izbę Kontroli i inne. Instytucje te mogą weryfikować prawidłowość prowadzenia zamówień publicznych, ocen oddziaływania na środowisko lub udzielania pomocy publicznej.

Weryfikacja wniosków o płatność

Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonym przez beneficjenta wniosku o płatność, instytucja weryfikująca wniosek dokonuje pomniejszenia wartości wydatków kwalifikowalnych ujętych we wniosku o płatność złożonym przez beneficjenta o całkowitą kwotę wydatków nieprawidłowych zawartych w danym wniosku o płatność.

Kontrola na zakończenie projektu

Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020

Rozdział 8 – Odzyskiwanie środków i skutki nieprawidłowości dla beneficjentów

Z odzyskiwaniem środków mamy do czynienia wówczas, gdy nieprawidłowość została stwierdzona po dokonaniu wypłaty na rzecz beneficjenta, np. może polegać na pomniejszeniu kolejnych płatności na rzecz beneficjenta, o ile taka możliwość istnieje, albo na dokonaniu przez beneficjenta zwrotu środków na rachunki wskazane przez właściwą instytucję.

Skutki stwierdzenia nieprawidłowości dla beneficjentów

Popełnienie nieprawidłowości przez beneficjenta może wiązać się m.in. ze zwrotem środków otrzymanych na realizację projektu wraz z odsetkami.

Zwrot następuje zawsze, gdy na beneficjenta nałożona zostanie korekta finansowa oraz gdy zajdą przesłanki określone w art. 207 ust. 1 ufp

Zgodnie z art. 207 ust. 1 ufp przesłanki zwrotu środków to:

- wykorzystanie środków niezgodnie z przeznaczeniem,
- wykorzystanie ich z naruszeniem procedur,
- pobranie środków nienależnie lub w nadmiernej wysokości.

Zmiana kwalifikowalności VAT w projektach unijnych jedynie u połowy kontrolowanych JST

Siedem JST (50,0%) terminowo złożyło do właściwego naczelnika US informacje o niedokonywaniu obniżenia kwoty VAT należnego o kwotę VAT naliczonego, finansowanej ze środków przeznaczonych na realizację projektów unijnych, stosownie do art. 17 ust. 3 ustawy o centralizacji VAT.

Pozostałe JST nie miały takiego obowiązku z uwagi na brak zmiany kwalifikowalności wydatków finansowanych z udziałem środków pochodzących ze środków unijnych. UM Szczecin z opóźnieniem od ośmiu do 11 dni poinformował podmioty, z którymi zawarł umowy o dofinansowanie, o niedokonaniu obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego finansowaną ze środków przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków unijnych.

Przykładowa ankieta dotycząca kwalifikowalności podatku VAT

1. Czy w projekcie wystąpiły/wystąpią jakiegokolwiek czynności opodatkowane VAT ?

TAK

**Przejdź do
punktu 2
ankiety**

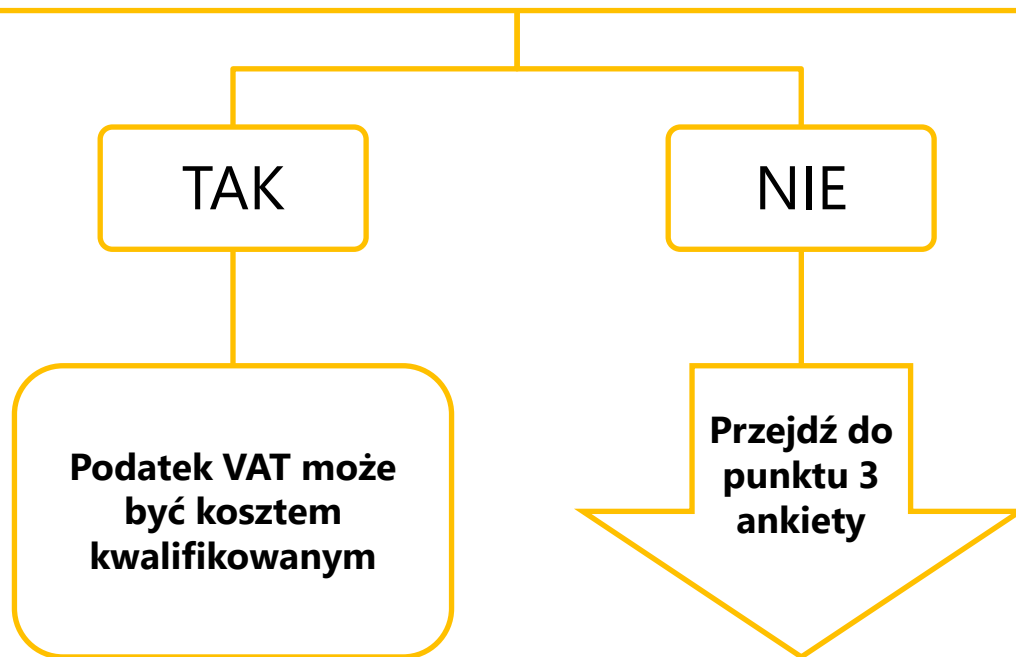
NIE

**Podatek VAT może
być kosztem
kwalifikowanym**

Przykładowa ankieta dotycząca kwalifikowalności podatku VAT

2. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury jest organem władzy publicznej albo urzędem obsługującym ten organ i realizując/wdrażając projekt działa w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których został powołany?

Uwaga: jeśli ww. działanie realizowane jest na podstawie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilno – prawnych, należy zaznaczyć NIE i przejść do punktu 3 Ankiety.



Przykładowa ankieta dotycząca kwalifikowalności podatku VAT

3. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury jest zwolniony od podatku?

TAK

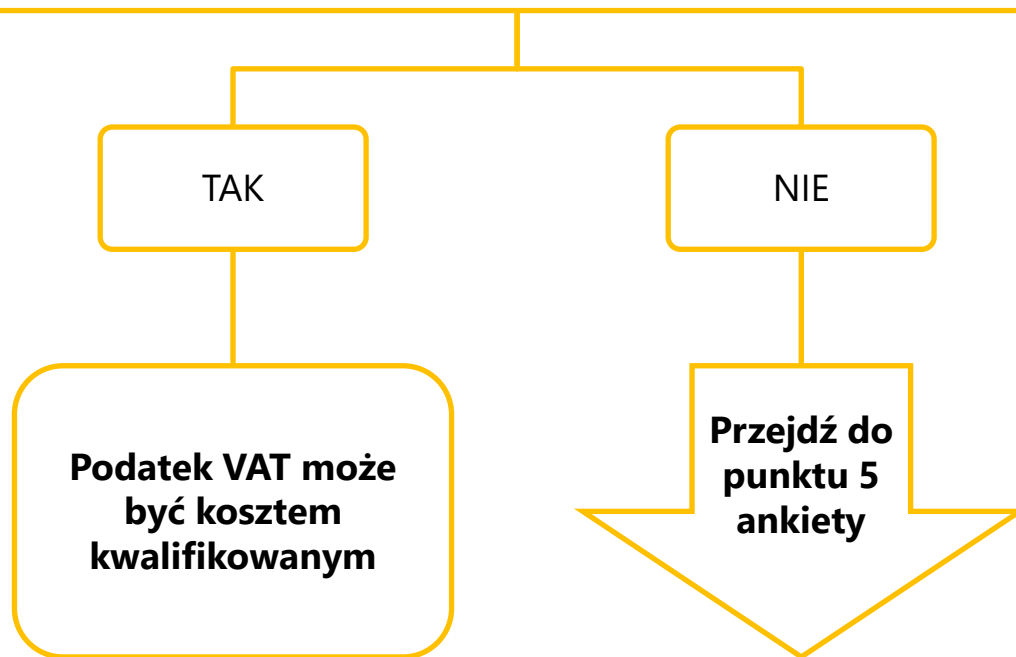
**Podatek VAT może
być kosztem
kwalifikowanym**

NIE

**Przejdź do
punktu 4
ankiety**

Przykładowa ankieta dotycząca kwalifikowalności podatku VAT

4. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury dokonuje w projekcie wyłącznie czynności zwolnionych?



Przykładowa ankieta dotycząca kwalifikowalności podatku VAT

5. Czy projekt częściowo nie generuje przychodów (w przypadku braku czynności opodatkowanych: np. sprzedaży albo sprzedaży zwolnionej), a w pozostałej części występuje przychód?

TAK

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowanym w części, w jakiej projekt nie generuje przychodów (w części, w której przychody w ogóle nie wystąpiły lub wystąpiły czynności zwolnione od podatku

NIE

**Przejdź do
punktu 6
ankiety
(...)**

Odzyskiwanie i zwroty środków, w tym skutki niewykonania zobowiązania zwrotu środków

Sposób korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków został przedstawiony w Wytycznych w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz raportowania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020.

W przypadku stwierdzenia przez IZ RPO WSL nieprawidłowości w zakresie wydatkowania środków dofinansowania, która wypełnia którąkolwiek z przesłanek określonych w art. 207 UFP tj. :

- wykorzystanie niezgodnie z przeznaczeniem,
- wykorzystanie z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy o finansach publicznych,
- pobranie nienależnie lub w nadmiernej wysokości

dofinansowanie podlega zwrotowi na zasadach i w terminach w określonych w UFP. Jeśli beneficjent nie dokona zwrotu środków na zasadach i w terminach określonych w art. 207 UFP IZ RPO WSL podejmuje czynności zmierzające do odzyskania dofinansowania z wykorzystaniem dostępnych środków prawnych.

Odzyskiwanie i zwroty środków, w tym skutki niewykonania zobowiązania zwrotu środków

W przypadku projektów, których koszty podatku VAT podlegają częściowej możliwości odzyskania podatku VAT, na podstawie proporcji, wynikającej z prawodawstwa krajowego w ramach mechanizmu rocznych korekt podatku odliczonego, wynikającego z art. 90c oraz art.91 ust.1 i 2 ustawy o VAT zwrot środków wynikający ze zmiany proporcji i zwiększenia wartości kosztów niekwalifikowalnych, następuje w terminie 14 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty proporcji za poprzedni rok. Jeżeli beneficjent prawidłowo zastosował przepisy ustawy o VAT zwrot środków we wskazanym terminie dokonywany jest bez odsetek.

Rodzaje nieprawidłowości

Obszarami szczególnie wrażliwymi na wystąpienie nieprawidłowości na podstawie doświadczeń z okresu programowania 2007-2013 są:

3. Refundacja wydatków niekwalifikowalnych, w tym w szczególności:
 - a. podwójne sfinansowanie tego samego wydatku np. zrefundowanie podatku VAT podlegającego zwrotowi w oparciu o ustawę o VAT
 - b. zrefundowanie wydatku podlegającego finansowaniu w ramach innego programu współfinansowanego ze środków publicznych.

Odzyskiwanie i zwroty środków, w tym skutki niewykonania zobowiązania zwrotu środków

Beneficjent zobowiązany jest do zwrotu zrefundowanego w ramach projektu, odpowiednio w całości lub w części poniesionego, podatku VAT, jeżeli w trakcie realizacji bądź w okresie trwałości, zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku przez beneficjenta. Beneficjent zobowiązany jest wówczas do zwrotu tych środków zgodnie z zasadami opisanymi w punkcie 6.2 niniejszego przewodnika.

W przypadku braku działania ze strony beneficjenta IZ RPO WSL podejmuje środki prawne zmierzające do odzyskania dofinansowania.



**Zastąpienie z dniem 1 października 2020 r.
deklaracji VAT-7 plikiem JPK_VAT (JPK_V7M oraz
JPK_V7K)**



Podstawa prawna

Art. 99 i art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw

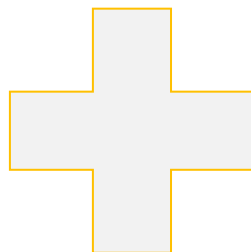
Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. **w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług** (Dz.U. poz. 1988)

Broszura informacyjna dot. struktury JPK_VAT z deklaracją
<https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk>

JPK_VAT z deklaracją

JPK_VAT z deklaracją to dokument elektroniczny, który będzie się składał z dwóch części

ewidencja VAT
(zestaw informacji
o zakupach i
sprzedaży, który
wynika z ewidencji
VAT przedsiębiorcy
za dany okres),



deklaracja VAT
(deklaracje VAT-7
i VAT-7K).

JPK_V7M i JPK_V7K – wejście w życie

JPK_VAT, który obejmie część deklaracyjną i ewidencyjną, będą obowiązkowo składać **wszyscy podatnicy zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT za okresy od 1 października 2020 r.**

Oznacza to, że
za okresy od
1 października 2020 r.
nie będzie możliwości
składania deklaracji VAT-7
i VAT-7K w inny sposób, niż
przez JPK_VAT

JPK_V7M i JPK_V7K – wejście w życie a korekty tradycyjnych deklaracji

Do korekt deklaracji i ewidencji składanych za okresy rozliczeniowe poprzedzające rozliczenie na nowych zasadach należy stosować regulacje prawne obowiązujące za okres, za który jest składana korekta deklaracji lub ewidencji (czyli korekty deklaracji i JPK_VAT złożonych pierwotnie na starych zasadach, składane są również według starych zasad).

Zastosowanie JPK_VAT

Nowy JPK_VAT, który zawiera część ewidencyjną i deklaracyjną, będzie dotyczył rozliczeń VAT dokonywanych obecnie w deklaracji VAT-7 i VAT-7K.

Nowy JPK_VAT nie będzie natomiast dotyczył skróconej deklaracji VAT w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych ryczałtem (VAT-12), jak również pozostałych deklaracji podatkowych, do których będą mieć zastosowanie dotychczasowe przepisy (np. VAT-8, VAT-9M, VAT-10, czy VAT-14).

Zawartość nowego pliku JPK_VAT

Nowy JPK_VAT będzie zawierał:

- zestaw informacji o zakupach i sprzedaży, który wynika z ewidencji VAT za dany okres,
- pozycje z obecnej deklaracji VAT-7 (VAT-7K),
- dodatkowe dane, które są potrzebne do analizy poprawności rozliczenia.

Przygotowanie i wysłanie JPK_VAT

Podatnik przygotowuje i wyśle tylko jeden plik, który będzie zawierać część ewidencyjną oraz deklaracyjną (pozycje z obecnych deklaracji VAT-7/VAT-7K).

JPK_VAT będzie składany wyłącznie w wersji elektronicznej za okresy miesięczne, do 25. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni (chyba że 25. dzień miesiąca wypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, wtedy masz czas do pierwszego dnia roboczego).

Będą obowiązywać dwa warianty JPK_VAT:

- JPK_V7M - dla podatników, którzy rozliczają się **miesięcznie**
- JPK_V7K - dla podatników, którzy rozliczają się **kwartalnie**.

JPK_VAT z deklaracją będzie można podpisać:

- podpisem kwalifikowanym (polskim lub innego kraju UE),
- profilem zaufanym,
- danymi autoryzującymi.

Rozliczenie miesięczne i kwartalne

Rozliczenie miesięczne JPK_V7M	Rozliczenie kwartalne JPK_V7K
<p>Podatnicy obowiązani są do wypełniania wszystkich elementów JPK_V7M w pliku XML, tj. Naglowek, Podmiot1, Deklaracja oraz Ewidencja.</p>	<p>Podatnicy w JPK_V7K za dwa pierwsze miesiące kwartału powinni wypełnić następujące elementy w pliku XML, tj.: Naglowek, Podmiot1, Ewidencja. Natomiast za trzeci miesiąc kwartału powinni wypełnić wszystkie elementy JPK_V7K w pliku XML, tj.: Naglowek, Podmiot1, Deklaracja, Ewidencja z tym, że Deklaracja dotyczy danych za cały kwartał, natomiast Ewidencja obejmuje dane tylko za ostatni miesiąc kwartału.</p>

Korekty JPK-V7M i JPK-V7K

W składanych korektach wypełnia się wyłącznie części (odpowiednio deklarację lub ewidencję), które podlegają korekcie

W przypadku korekty części deklaracyjnej oraz ewidencyjnej wskazuje się wszystkie elementy, tj.: **Nagłówek, Podmiot1, Deklaracja, Ewidencja.**

W przypadku korekty wyłącznie części deklaracyjnej, która nie ma wpływu na część ewidencyjną, wskazuje się elementy: **Nagłówek, Podmiot1, Deklaracja.**

W przypadku korekty wyłącznie części ewidencyjnej, która nie ma wpływu na część deklaracyjną, wskazuje się elementy: **Nagłówek, Podmiot1, Ewidencja.**

W przypadku przesłania pliku pierwotnego należy wypełnić wartość „1”. Natomiast wartość „2” należy wypełnić w przypadku przesyłania korekty dotychczas złożonego pliku, niezależnie czy korekta dotyczy deklaracji, ewidencji czy deklaracji z ewidencją. Każdy przesyłany plik będący korektą powinien przyjmować w polu „CelZlozenia”: wartość „2” – korekta

JPK_VAT-ogólne załozenia (1/3)

1.Formatem pliku jest XML.

2.Pola w pliku XML przyjmuj następujący charakter:

-**obowiązkowe**-zapisów dokonuje się ka¿dorazowo, a w przypadku gdy nie jest mo¿liwe ustalenie wymaganych danych(np.NrKontrahenta,NazwaKontrahenta) nale¿y wpisać „BRAK”.

-**opcjonalne**-zapisów dokonuje się wyłącznie w przypadku wystąpienia wymaganej informacji, a w pozostałych przypadkach pole pozostaje puste.

-**fakultatywne**-zapisów dokonuje się dobrowolnie; w przypadku braku zapisu (np.numer telefonu kontaktowego)pole pozostaje niewypełnione.

3.Pola znakowe są polami alfanumerycznymi. Dopuszczalne jest stosowanie małych i dużych liter oraz cyfr. Maksymalna ilość znaków wynosi co do zasady **256**.

4.Polskie znaki diakrytyczne muszą być wpisywane przy u¿yciu kodowania UTF-8. W polach znakowych dopuszczalne jest stosowanie znaków specjalnych,np.„/”„-”„+”.

JPK_VAT-ogólne założenia (2/3)

5. Pola kwotowe (numeryczne) służą do podania wartości liczbowej. Wartość należy wpisać ciągiem cyfr, nie można używać separatorów dla tysięcy (np. spacji). Jako separator miejsc dziesiętnych można używać wyłącznie kropki („ . ”).
6. Kwoty, w części dotyczącej ewidencji, podawane są z dokładnością do 2 miejsc po przecinku – o ile występują (np. 12345.56).
7. Kwoty w części dotyczącej deklaracji zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, zgodnie z art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.).
8. Wielkości liter nie mają znaczenia.

JPK_VAT-ogólne założenia (3/3)

9. Wszystkie wielkości ujemne poprzedza się znakiem minus („-“).
10. Dаты podawane są w formacie RRRR-MM-DD (np. 2020-08-31).
11. Wymóg podania daty i czasu dotyczy tylko jednego pola. Jest to pole opisujące datę i czas wytworzenia pliku. Datę i czas podaje się w formacie RRRR-MM-DDTGG:MM:SS (np.: 2018-02-24T09:30:47Z; gdzie T oznacza „Time“). Przy podawaniu czasu uniwersalnego (UTC) na końcu należy dodać literę „Z” (ZULU).
12. Numery identyfikacji podatkowej ujęte w ewidencji należy zapisywać jako ciąg kolejno po sobie następujących cyfr lub liter, bez spacji i innych znaków rozdzielających oraz poprzez wyodrębnienie literowego kodu kraju do osobnego pola przeznaczonego na ten kod.

Rozliczenia kwartalne

Podatnicy, którzy rozliczają się kwartalnie i są zobowiązani do składania JPK_VAT, wypełnią tylko część ewidencyjną za pierwsze 2 miesiące każdego kwartału. Natomiast **po zakończeniu kwartału wypełnią część ewidencyjną za 3. miesiąc kwartału oraz część deklaracyjną JPK_VAT za cały kwartał.**

Przykład rozliczenia miesięcznego

- JPK_VAT za styczeń – przedsiębiorca wyśle do 25 lutego
- JPK_VAT za luty – przedsiębiorca wyśle do 25 marca
- JPK_VAT za marzec – przedsiębiorca wyśle do 25 kwietnia

Przykład rozliczenia kwartalnego

- JPK_VAT tylko część ewidencyjną za styczeń – przedsiębiorca wyśle do 25 lutego
- JPK_VAT tylko część ewidencyjną za luty – przedsiębiorca wyśle do 25 marca
- JPK_VAT część ewidencyjną za marzec oraz część deklaracyjną za styczeń, luty i marzec – przedsiębiorca wyśle do 25 kwietnia

Korekta pliku JPK_VAT

Korekta pliku JPK_VAT (z celem złożenia „2”) może obejmować:

- **1. Ewidencję i Deklarację**
- **2. Ewidencję**
- **3. Deklarację**

Dokonanie **korekty w przesłanej ewidencji**, która nie ma wpływu na część deklaracyjną, zawartą we wspólnym pliku, **nie będzie wywoływało skutków dla rozliczenia podatku**. Korekta pliku JPK_VAT - wyłącznie części ewidencyjnej, np. w zakresie NIP kontrahenta, nie będzie miała wpływu np. na termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikający z przesłanego wcześniej rozliczenia (część deklaracyjna) zawartego w pierwotnym pliku.

Dokonanie korekty **wyłącznie w części deklaracyjnej**, np. zmiana wysokości kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji, nie będzie miała wpływu na dane zawarte w części ewidencyjnej.

Ewidencja i deklaracja bez wpisów tzw. „zerowa”

Jeżeli w ewidencji oraz deklaracji za dany miesiąc/kwartał podatnik nie dokonał żadnej transakcji mającej wpływ na podatek od towarów i usług, należy złożyć **tzw. zerowy JPK_VAT**, w którym należy:

- 1. W elemencie **Deklaracja** w polach P_38 i P_51 wykazać „0”.
- 2. W elemencie **LiczbaWierszySprzedazy** oraz **LiczbaWierszyZakupow** wykazać „0”.
- 3. W elemencie **PodatekNalezny** oraz **PodatekNaliczony** wykazać „0.00”.

Zasady wypełniania nowego JPK_VAT w przypadku tzw. „zerowej” części deklaracyjnej i ewidencyjnej, mają również zastosowanie w przypadku wysyłania korekty części deklaracyjnej czy ewidencyjnej **do „zera”**.

Ewidencje VAT

Podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) **rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku;**
- 2) **kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;**
- 3) **kontrahentów;**
- 4) **dowodów sprzedaży i zakupów.**

Faktury wystawiane do paragonów ujmuje się w ewidencji w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji.

Ewidencje VAT - korekta

W terminie 14 dni od dnia:

- 1) stwierdzenia przez podatnika, że przesłana ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, lub
 - 2) zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji
- podatnik jest obowiązany przesłać korektę ewidencji

Ewidencje VAT – wezwanie do skorygowania błędów

W przypadku stwierdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego w przesłanej ewidencji błędów, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji, naczelnik urzędu skarbowego **wzywa podatnika do ich skorygowania, wskazując te błędy.**

Podatnik w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania przesyła do naczelnika urzędu skarbowego ewidencję skorygowaną w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub składa wyjaśnienia wskazujące, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu.

Jeżeli podatnik, wbrew obowiązkowi:

- 1) nie prześle ewidencji skorygowanej w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub nie złoży wyjaśnień, albo zrobi to po terminie,
- 2) w złożonych wyjaśnieniach nie wykaże, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu

– naczelnik urzędu skarbowego nakłada, w drodze decyzji, na tego podatnika karę pieniężną w wysokości **500 zł za każdy błąd**

Kary pieniężnej nie nakłada się w stosunku do podatnika będącego osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, który za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe.

Karę pieniężną uiszcza się bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

Sankcje karne skarbowe za nierzetelne i wadliwe prowadzenie ewidencji VAT

Art. 61a Kodeksu karnego skarbowego (w brzmieniu od 1 października 2020 r.):

§ 1. Kto wbrew obowiązkowi nie przesyła księgi właściwemu organowi podatkowemu albo przesyła ją nierzetelną, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 3. Karze określonej w § 2 podlega także ten, kto księgę przesyła po terminie lub wadliwą.

Art. 53 § 2 Kodeksu karnego skarbowego:

Księgami są:

- 1) księgi rachunkowe;
- 2) podatkowa księga przychodów i rozchodów;
- 3) ewidencja;
- 4) rejestr;
- 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

Sankcje karne skarbowe za nierzetelne i wadliwe prowadzenie ewidencji VAT

Art. 56 Kodeksu karnego skarbowego (w brzmieniu od 1 października 2020 r.)

§ 1. Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie,

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1

podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

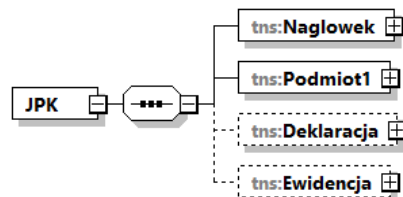
§ 4. Karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa je niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług

Rozporządzenie określa:

- 1) szczegółowy zakres danych zawartych w:
 - a) **deklaracjach podatkowych**, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”,
 - b) **ewidencji**, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy, zwanej danej „ewidencją”;
- 2) sposób wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c ustawy

Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K



Nazwa pola	Opis pola
Naglowek	Zawiera m. in. dane dotyczące okresu, za jaki jest składany plik JPK_V7M/JPK_V7K, cel złożenia, urząd skarbowy, do którego jest składany, data złożenia.
Podmiot1	Zawiera dane, które identyfikują podmiot składający plik JPK_V7M/JPK_V7K.
Deklaracja	Zawiera dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku należnego, obliczenia wysokości podatku naliczonego, obliczenia wysokości podatku lub zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu oraz pouczenia podatnika.
Ewidencja	Zawiera dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego i podatku naliczonego.

Ogólne założenia dotyczące wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K (1/2)

1. W przypadku korekty ewidencji, należy złożyć nowy, kompletny oraz zawierający poprawione dane plik XML. Niedopuszczalne jest złożenie pliku zawierającego jedynie dane korygowane.
2. Korektę błędnego wpisu niewpływającego na wysokość podatku należnego lub naliczonego dokonuje się co do zasady poprzez jego wystornowanie, tj. wpisanie ze znakiem przeciwnym całego wpisu oraz ponowne dodanie prawidłowego wpisu z podaniem pierwotnego numeru dokumentu (np. DowodSprzedazy, NrKontrahenta lub NazwaKontrahenta). Natomiast, w przypadku gdy podatnik jeszcze nie przesłał pliku za dany okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie tylko jednego zapisu z poprawnymi danymi.
3. Korekty dokumentów wpływających na wysokość podstawy opodatkowania lub podatku należnego („in plus” lub „in minus”) należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego za ten okres, za który zgodnie z przepisami ustawy powinna nastąpić korekta.

Ogólne założenia dotyczące wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K (2/2)

4. Korekty dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego „in plus” lub „in minus” należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego. Natomiast, w przypadku korekt dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego „in minus” jeżeli zgodnie z przepisami ustawy dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy dopuszczalne jest ujęcie wyłącznie dokumentu pierwotnego pomniejszonego o wartości z dokumentu korygującego.

5. Wielkości liter nie mają znaczenia.

6. Numery dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupu należy ująć w ewidencji w całości, zgodnie z ich oryginalną pisownią. Nie należy pomijać części oznaczeń takich dokumentów.

Ewidencja – dane z faktur

Ewidencja sprzedaży zawiera następujące **dane z faktur** dokumentujących dokonanie przez podatnika czynności podlegających opodatkowaniu, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, otrzymanych przez podatnika w związku z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, o których mowa w ust. 1 pkt 5 lit. b-e, oraz w związku z otrzymaniem całości albo części zapłaty z tytułu tych czynności przed ich dokonaniem:

- a) numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, zapisywany poprzez wyodrębnienie kodu prefiksu kraju oraz kodu cyfrowego,
- b) imię i nazwisko lub nazwa kontrahenta,
- c) adres kontrahenta,
- d) kod kraju, w którym znajduje się siedziba kontrahenta wprowadzany według standardów ISO,
- e) numer odpowiednio faktury albo faktury korygującej,
- f) data wystawienia odpowiednio faktury albo faktury korygującej, g) data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub data otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.

Dodatkowe oznaczenia w ewidencji VAT

Ewidencja sprzedaży

Dostawa określonych towarów

Świadczenie określonych usług

Oznaczenia procedur

Oznaczenia dowodów sprzedaży

Ewidencja zakupów

Dodatkowe oznaczenia

Przedmiot opodatkowania

Art. 5 ust. 1 ustawy o VAT:

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:

- 1) **odpłatna DOSTAWA TOWARÓW i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;**
- 2) **eksport towarów;**
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) **wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.**

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – dostawa towarów (1/2)

Rodzaj transakcji, czego dotyczy oznaczenie	GTU
dostawa napojów alkoholowych – alkoholu etylowego, piwa, wina, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich	01
dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT (objętych pakietem paliwowym)	02
dostawa oleju opałowego oraz olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN od 27101971 do 27101999, z określonymi w przepisie wyłączeniami	03
dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich	04
dostawa odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	05

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – dostawa towarów (2/2)

dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7–9, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	06
dostawa pojazdów oraz części samochodowych o kodach wyłącznie CN 8701–8708 oraz C=N 8708 10	07
dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1–3 załącznika nr 12 do ustawy o VAT oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	08
dostawa leków oraz wyrobów medycznych – produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, objętych obowiązkiem zgłoszenia na podstawie prawa farmaceutycznego	09
dostawa budynków, budowli i gruntów	10

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – świadczenie usług

świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych	11
świadczenie usług o charakterze niematerialnym – wyłącznie doradczych, księgowych, prawnych, zarządczych, szkoleniowych, marketingowych, firm centralnych (head offices), reklamowych, badania rynku i opinii publicznej, w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych	12
świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej - Sekcja H PKWiU 2015 symbol ex 49.4, ex 52.1	13

Oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług za pomocą symboli GTU_01 – GTU_13

Pola wypełnia się dla całej faktury poprzez zaznaczenie „1” we właściwych polach odpowiadających symbolom od GTU_01 do GTU_13, w przypadku wystąpienia dostawy towaru lub świadczenia usługi na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp.

Pole pozostanie puste, w przypadku gdy dany towar lub usługa nie wystąpiły na dokumencie.

Przykład 1

Jeżeli przedmiotem transakcji udokumentowanej fakturą są towary np. z grup 01, 02 i 04 to podatnik wpisuje „1” odpowiednio w polu „GTU_01”, „GTU_02” i GTU_04”.

Oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług za pomocą symboli GTU_01 – GTU_13

Oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług **nie dotyczą** zbiorczych informacji o sprzedaży ewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej oraz zbiorczych informacji o sprzedaży nieudokumentowanej fakturami oraz nieobjętej obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej.

OZNACZEŃ DOSTAW TOWARÓW I ŚWIADCZENIA USŁUG **nie należy stosować także do transakcji zakupu skutkujących pojawieniem się podatku należnego (np. WNT, import usług).**

Faktury wystawione przed 1 października 2020 r. wykazywane od 1 października 2020 r.

- Oznaczenia wprowadzone w nowej strukturze dotyczą także dokumentów wykazywanych w czasie jej obowiązywania, a wystawionych wcześniej. Dotyczy to również np. faktur zakupowych wystawionych przed okresem obowiązywania nowej struktury, gdy podatnik będzie korzystać z prawa do odliczenia w okresie jej obowiązywania.
- Symbolami GTU należy oznaczać fakturę korygującą, w przypadku korekty dotyczącej towaru/usługi objętych oznaczeniami GTU. Natomiast gdy korekta dotyczy wyłącznie towaru/usługi nieobjętych oznaczeniami GTU, faktury korygującej nie należy oznaczać w ten sposób.

Refakturowanie usług

W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Zatem oznaczaniu GTU podlega także refakturowanie usług.

Oznaczenia GTU – podsumowanie

Oznaczenia GTU dotyczą	Oznaczenia GTU nie dotyczą
<ul style="list-style-type: none">- faktur zaliczkowych,- faktury z oznaczeniem „FP” wystawianych do paragonów na rzecz podatników,- towarów używanych, co do których wymagane jest zastosowanie tych kodów,- refakturowania usług (w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi),- eksportu lub dostaw wewnątrzwspólnotowych (transakcji z 0% VAT) np. paliw,- eksportu usług np. niematerialnych,- faktur dotyczących bonów jednego przeznaczenia (SPV), które odnoszą się do towarów lub usług objętych kodami GTU.	<ul style="list-style-type: none">- zbiorczych informacji o sprzedaży nieudokumentowanej fakturami (także w sytuacji, gdy w danym okresie wystąpiło tylko jedno takie przekazanie),- nabyć, które u podatnika – nabywcy skutkują zapisami po stronie sprzedażowej (np. WNT czy import usług),- korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego, wykonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 u.p.t.u.,- zbiorczych informacji o sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej.

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – oznaczenia procedur (1/2)

dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 23 ustawy o VAT	SW
świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy o VAT	EE
istniejące powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT (w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT)	TP
wewnątrzspółnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_WNT
dostawy towarów poza terytorium kraju dokonanej przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_D
świadczenie usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy o VAT	MR_T

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – oznaczenia procedur (2/2)

dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy o VAT	MR_UZ
wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowany zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy o VAT	B_SPV
dostawy towarów oraz świadczenia usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia, na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy o VAT	B_SPV_DOSTAWA
świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowanych zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy o VAT	B_MPV_PROWIZJA
transakcje objęte obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności	MPP

Oznaczenia procedur za pomocą symboli

Pola wypełnia się dla całego dokumentu poprzez zaznaczenie „1” w każdym z pól odpowiadających symbolom: SW, EE, TP, TT_WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA, MPP, w przypadku wystąpienia danej procedury na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp.

W przypadku gdy procedura nie wystąpiła, pole pozostawia się puste.

Przykład 2

Jeżeli transakcja udokumentowana fakturą jest objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności oraz istnieją powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy wartość „1” należy wpisać odpowiednio w polu „TP” i „MPP”.

Ewidencja VAT – dodatkowe oznaczenia
Ewidencja sprzedaży – oznaczenia dowodów sprzedaży

Oznaczenia dowodów sprzedaży	
dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących	RO
dokument wewnętrzny	WEW
faktura, o której mowa w art. 109 ust. 3d ustawy o VAT (sprzedaż zaewidencjonowana na kasie fiskalnej)	FP

Faktura do paragonu „FP”

Dla celów prowadzonej ewidencji, faktury dotyczące sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej są ujmowane w okresie, w którym zostały wystawione i **nie będą zwiększać wartości sprzedaży i podatku należnego za ten okres** (ponieważ sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej i ujęta w raporcie fiskalnym dobowym oraz miesięcznym, w okresie rozliczeniowym w którym co do zasady powstał obowiązek podatkowy).

W celu uniknięcia korekt JPK_VAT za okresy wcześniejsze przyjęto zasadę, że właściwym będzie ujęcie faktury w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT za miesiąc, w którym wystawiono fakturę, niezależnie od tego, w jakim okresie sprzedaż została ujęta w raporcie fiskalnym.

WAŻNE

W sumach kontrolnych ewidencji w zakresie podatku należnego nie uwzględnia się wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług udokumentowanych fakturami, o których mowa w art. 109 ust. 3d ustawy (oznaczonych FP).

Ewidencja zakupu – dodatkowe oznaczenia

Podatek naliczony z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy	IMP
Transakcja objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności	MPP
Oznaczenia dowodów zakupu	
faktura VAT RR	VAT RR
dokument wewnętrzny	WEW
faktura wystawiona przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń określoną w art. 21 ustawy.	MK

Oznaczenie dowodu zakupu (pole opcjonalne)

Wykazuje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia dowodu, w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym określonego dowodu zakupu:

- **MK** - w przypadku faktury wystawionej przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń określoną w art. 21 ustawy;
- **VAT_RR** - w przypadku faktury VAT RR, o której mowa w art. 116 ustawy;
- **WEW** - w przypadku dokumentu wewnętrznego, *przykład: dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego.*

W przypadku braku wymienionych oznaczeń – pole pozostaje puste.

Ewidencja zakupów - MPP

Transakcja objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności (pole opcjonalne).

Podaje się „1” w przypadku wystąpienia oznaczenia. W przeciwnym przypadku - pole pozostaje puste.

Oznaczenie MPP należy stosować do faktur o kwocie brutto wyższej niż 15.000,00 zł, które dokumentują dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy.

WAŻNE

W przypadku gdy nabywca otrzyma fakturę, która dokumentuje nabycie towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy, a wartość brutto faktury jest wyższa niż 15 000,00 zł, bez wymaganego oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności” również należy wprowadzić przy takiej transakcji oznaczenie MPP.

Dziękuję za uwagę

Mariusz Jabłoński
Doradca podatkowy (nr wpisu 11602)

www.rpo.slaskie.pl