

Załącznik C

**do PROCEDURY ROZLICZANIA PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG VAT
W GMINIE RYJEWO**

Załącznik C

**do PROCEDURY ROZLICZANIA PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG VAT
W GMINIE RYJEWO**

Spis treści

Opis czynności podlegających VAT, zwolnionych z VAT oraz niepodlegających vat w Gminie oraz w jednostkach budżetowych utworzonych przez Gminę.	2
1.Czynności opodatkowane w podatku VAT.....	2
a.Dostawa towarów.....	2
b.Odpłatność dostawy.....	3
c.Dostawy nieodpłatne w obecnym stanie prawnym.....	3
d.Świadczenie usług na gruncie VAT.....	4
e.Nieodpłatne świadczenie usług.....	4
f. Wywłaszczenie a podatek VAT.....	5
2.Czynności zwolnione w podatku VAT i ich skutek w zakresie podatku naliczonego	9
a.Usługi nauczania, usługi edukacyjne w VAT.....	11
b.Usługi i towary ściśle związane z usługami edukacyjnymi po nowelizacji ustawy.....	13
c.Usługi związane z kulturą po nowelizacji ustawy.....	13
d.Dodatkowe usługi świadczone przez instytucje kultury w związku ze świadczeniem usług głównych kultury.....	16
3.Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT	17
Zasady ogólne rozliczania czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT	17
Poszczególne czynności opodatkowane VAT	18
1. Najem, dzierżawa.....	18
2. Bezumowne korzystanie z lokalu i zakres opodatkowania VAT.....	20
3. Zamiana gruntu w związku z inwestycją prowadzoną przez Gminę.....	21
4. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych przez Gminę.....	22
5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych przez Gminę.....	23
a.Rola miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych.....	23
b.Rola decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych.....	24
c.Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.) oraz ich dostawa w podatku VAT.....	24
6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki	24
7. Ustanowienie użytkowania wieczystego oraz zbycie użytkowania wieczystego w podatku VAT	25
8. Czynności zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wraz z dostawą budynków, budowli trwale z gruntem związanych.....	26
9. Nieodpłatne przekazania zrównane z odpłatnymi i opodatkowane VAT .	26
Czynności zwolnione z VAT.....	26
1.Dostawa nieruchomości zwolnionych z VAT.....	26
a.Budynki starsze i młodsze niż 5-letnie.....	27
b.Budynki i budowle ulepszone.....	28
2.Usługi szkoleniowe finansowane ze środków publicznych oraz akredytacja dla podmiotów szkoleniowych	28
a.Akredytacja.....	29
3.Usługi związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym.....	29
a.Podmioty publiczne oraz inne podmioty uprawnione do stosowania zwolnienia.....	30
b.Podmioty na rzecz których można świadczyć usługi zwolnione z VAT.....	30
Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT świadczone przez jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne	31
1. Opłaty pobierane według odrębnych regulacji prawnych.....	31
a.Definicja opłat publicznoprawnych.....	31
b.Opłaty publicznoprawne kontra opłaty cywilnoprawne.....	33
c.Opłata za zajęcie pasa drogi.....	34
d.Opłata za sporządzenie i wydanie specyfikacji istotnych warunków zamówienia publicznego.....	35
e.Dodatkowa opłata roczna od użytkownika wieczystego.....	36
f.Opłata za samowolne wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej.....	36
g.Przenoszenie opłat publicznoprawnych na osoby trzecie.....	36

Opis czynności podlegających VAT, zwolnionych z VAT oraz niepodlegających vat w Gminie oraz w jednostkach budżetowych utworzonych przez Gminę Ryjewo.

1. Czynności opodatkowane w podatku VAT.

Art.1 ust.1 ustawy VAT stanowi ogólnie, iż ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Takie stwierdzenie powoduje, że regulacje ustawy mogą mieć zastosowanie jedynie do czynności, którymi interesuje się ustawa VAT a które to czynności zostały enumeratywnie wymienione w zamkniętym katalogu art. 5 ustawy VAT. Zgodnie z tymże, opodatkowaniu VAT podlega: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów (po nowelizacji ustawy – na terytorium kraju), wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrz wspólnotowa dostawa towarów.

a. Dostawa towarów

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju (ustawa poprzednio regulująca materię opodatkowania podatkiem VAT stanowiła o sprzedaży). Dostawa towarów dla potrzeb podatku VAT definiowana jest w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. W związku z tym przez dostawę towarów należy rozumieć 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 zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Ustawodawca wprowadza fikcję prawną poprzez stworzenie grupy czynności, których dokonanie jest uważane za dostawę towarów. Są to tzw. czynności zrównane z dostawą i choć nie mają one cech klasycznej dostawy towarów, uważane są za dostawę ze wszelkimi tego

konsekwencjami na gruncie ustawy o VAT. Należy mieć na uwadze, że przy okazji definiowania pojęcia „dostawa towarów” na potrzeby podatku VAT nie można posługiwać się znaczeniem tego wyrażenia używanym w obrocie cywilnoprawnym. W myśl art. 605 kc poprzez umowę dostawy dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczenia częściami, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i zapłacenia ceny. W związku z powyższym należy dodać, że podstawą dostawy towarów jest sam towar. Za dostawę towarów nie będzie się bowiem uważało dostawy usług.

b. Odpłatność dostawy

Opodatkowaniu co do zasady podlega dostawa towarów, która ma charakter odpłatny. Dlatego w przypadku, gdy np. instytucje kultury czy podmioty działające w zakresie oświaty lub sportu wykonują swoje czynności statutowe polegające na dostawie towarów bez pobierania opłat (np. orkiestra dostarcza wydane przez siebie płyty z nagraniami dla mieszkańców danej miejscowości, szkoła wydaje książki dla niezamożnych rodzin, klub sportowy rozdaje koszulki zawodnikom) – dostawa taka nie podlega opodatkowaniu VAT. Natomiast jeśli wskazane powyżej podmioty dostarczają towar za opłatą, dostawa ta w rozumieniu przepisów ustawy VAT może podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby można było mówić o dostawie towarów, musi być spełniony warunek, zgodnie z którym osoba otrzymująca towar ma prawo do postępowania z nim jak właściciel. Dlatego, przykładowo, dostawa towarów nie ma miejsca, gdy klub sportowy wydaje za kaucją (wypożyczają) np. sprzęt sportowy osobom prywatnym. Ten towar bowiem wróci do wypożyczającego, a poza tym osoba, która wypożyczyła taki sprzęt, nie ma możliwości (przynajmniej na gruncie prawa cywilnego) dysponowania nim jak właściciel. Nie jest to więc dostawa towarów, choć niewątpliwie mamy tu do czynienia ze świadczeniem usług.

c. Dostawy nieodpłatne w obecnym stanie prawnym

Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu do 31 marca 2013 r. przez dostawę towarów rozumiano również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, 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 przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Czasami pojawia się pogląd, że o opodatkowaniu nieodpłatnego przekazania towarów decyduje tylko i wyłącznie to, czy podatnik przekazujący towary miał prawo do odliczenia podatku VAT przy ich nabyciu lub wytworzeniu (i wtedy jest opodatkowanie), czy też takiego prawa nie miał (i wtedy opodatkowania nie ma). Takiej interpretacji zdecydowanie sprzeciwiały się sądy administracyjne. Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z 4 marca 2009 r. (III SA/Wa 3156/2008, Lex Polonica nr 2015793) wskazał, że: „*W świetle art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o VAT z 2004 r. nie jest odpłatną dostawą towarów przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa, na cele wiążące się z tym*

przedsiębiorstwem, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów. Odmienna interpretacja byłaby sprzeczna z założeniem racjonalnego ustawodawcy”.

d. Świadczenie usług na gruncie VAT

W myśl art.8 ustawy o VAT przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT, 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.

Świadczenie usług – obok odpłatnej dostawy towarów – jest podstawową czynnością objętą opodatkowaniem podatkiem VAT. Obejmuje wszystkie transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej (co do zasady odpłatne), które nie są uważane za dostawę towarów. Ustawodawca stwierdza, że przez usługę rozumie się każde świadczenie na rzecz danego podmiotu, przy czym obejmuje to sytuacje, w których występuje zarówno pewne działanie (np. prowadzenie odpłatnych zajęć sportowych, sprzedaż książek przez bibliotekę czy płatne korepetycje w szkole), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). To samo dotyczy świadczeń – mogą się na nie składać zachowania związane z działaniem, jak i zaniechaniem. Aby można było mówić o świadczeniu usług, niezbędny jest podmiot, do którego są one skierowane, czyli ich odbiorca. Nie można bowiem mówić o świadczeniu w przypadku, gdy usługę wykonuje dany podmiot sam dla siebie. Przykładowo, klub sportowy, wydając biuletyn, zamieszcza w nim reklamy przyszłych wydarzeń sportowych, które organizuje. Od usługi zamieszczanych w czasopiśmie reklam, co do zasady, pobierana jest opłata. Natomiast w momencie, kiedy klub będący wydawcą takiego katalogu zamieszcza tam swoje ogłoszenie, nie świadczy samemu sobie usług, w związku z czym taka czynność nie będzie podlegała opodatkowaniu.

Podobnie jak w przypadku dostawy towarów ustawodawca wprowadza pewną dodatkową grupę działań, które niekoniecznie – biorąc pod uwagę definicję świadczenia usług – byłyby wprost uznane za usługi. Zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT świadczeniem usługi jest przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Za wartości niematerialne i prawne uznawane są przede wszystkim prawa tzw. własności intelektualnej, do których zalicza się prawa autorskie, prawa pokrewne i prawa własności przemysłowej.

e. Nieodpłatne świadczenie usług

W myśl art. 8 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu ustawy VAT od 1 kwietnia 2013 r. nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą 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 stowarzyszeń, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów

i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług.

Zgodnie ze wskazanym przepisem przyjmuje się pewną fikcję prawną na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT. Faktycznie nieodpłatne świadczenie usług uważa się za świadczenie dokonywane odpłatnie (co powoduje obowiązek opodatkowania go podatkiem od towarów i usług), jeżeli jest ono: dokonywane na rzecz określonego kręgu podmiotów, wykonywane bez związku z prowadzoną działalnością, i dodatkowo podatnikowi przysługiwało uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi – faktycznie nieodpłatnymi – usługami.

W związku z tym w przypadku spełnienia **wszystkich powyższych przesłanek łącznie** istnieje niebezpieczeństwo uznania danego nieodpłatnego świadczenia za czynność wykonywaną odpłatnie. Odwrotnie – jeżeli podatnik nie spełni choćby jednego ze wskazanych elementów, nie ma zagrożenia uznania świadczenia dokonywanego nieodpłatnie jako odpłatnego. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Warszawie z 13 lipca 2007 r. (III SA/Wa 3537/06):

„Zgodnie (...) z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, aby świadczenia te podlegały opodatkowaniu, muszą zostać łącznie spełnione [podkreśl. autora] określone w tym przepisie trzy warunki:

- 1) świadczenia muszą być wykonane na potrzeby osobiste (i jedynie takie) podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,*
- 2) usługi te nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa,*
- 3) podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części”.*

W praktyce z nieodpłatnymi świadczeniami usług mamy do czynienia na poziomie samorządu terytorialnego. Należy pamiętać, że nieodpłatne świadczenia są co do zasady czynnościami definiowanymi w kodeksie cywilnym, choćby nawet umowy użyczenia. Zatem przy określaniu czy dana czynność, dane świadczenie usług nawet nieodpłatne nie jest czasami opodatkowane podatkiem VAT nie wolno zapominać, że jest to czynność cywilnoprawna. To z kolei oznacza, że podmiot z tytułu tak wyświadczonej (czy też tak świadczonej) usługi może zostać zobligowany do rozliczenia VAT należnego.

f. Wywłaszczenie a podatek VAT

Wywłaszczenie jest instytucją wyjątkową ze względu na zagwarantowane i chronione przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej prawo własności. Dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Również procedura wywłaszczenia uregulowana w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.) – dalej u.g.n., jest procedurą wyjątkową, dokonywaną w szczególnych przypadkach i ma na względzie daleko idącą ochronę praw właściciela.

Wywłaszczenie nieruchomości polega na pozbawieniu albo ograniczeniu, w drodze decyzji, prawa własności, prawa użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego na nieruchomości. Wywłaszczenie może być dokonane, gdy cele publiczne nie mogą być

zrealizowane w inny sposób niż przez pozbawienie albo ograniczenie praw do nieruchomości, a prawa te nie mogą być nabyte w drodze umowy. Organem właściwym w sprawach wywłaszczenia jest w większości przypadków starosta, wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej. Wywłaszczenie dokonywane jest wyłącznie na cele publiczne, którym może być np. budowa drogi publicznej (krajowej, wojewódzkiej, powiatowej, gminnej). Nieruchomość może być wywłaszczona tylko na rzecz Skarbu Państwa albo na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Wywłaszczenie nieruchomości następuje w drodze decyzji w postępowaniu administracyjnym, a organem właściwym do wywłaszczenia jest starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej.

Opodatkowaniu VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przeniesienie własności gruntu z nakazu organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie stanowi dostawę towaru podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Nie oznacza to, że automatycznie dotychczasowy właściciel musi naliczyć VAT z tytułu przeniesienia własności gruntu na rzecz Skarbu Państwa. Sposób rozliczenia VAT zależy od statusu właściciela gruntu.

Osoby zobowiązane do rozliczenia VAT z tytułu przeniesienia własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa muszą najpierw ustalić stawkę VAT. Od tego, jakiego rodzaju jest nieruchomość, jakie ma przeznaczenie, zależy stawka podatku, którą należy zastosować w stosunku do transakcji dostawy tej nieruchomości. Możliwe są bowiem w takim przypadku trzy stawki: zwolnienie z VAT – będzie mogło być zastosowane, gdy dostawa następuje po pierwszym zasiedleniu, a między pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres dwóch lat lub dłuższy. Przez pierwsze zasiedlenie rozumieć należy oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Zwolnienie przysługuje również wtedy, gdy w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, 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. Jeśli podatnik ponosił wydatki na ulepszenie, od których miał prawo do odliczenia VAT i wynosiły one 30% lub więcej wartości początkowej, to dostawa tych budynków, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, gdy w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 7 lipca 2009 r., ITPP2/443-272a/09/AK, gdzie czytamy:

„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że część wywłaszczonych gruntów zajęta była pod piesze ciągi komunikacyjne (chodniki). Grunty te były przynależne do nieruchomości stanowiących zasoby mieszkaniowe Spółdzielni i pełniły funkcję infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Wnioskodawca wskazał, iż pierwsze zasiedlenie tychże zasobów mieszkaniowych nastąpiło przed dniem obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług. Spółdzielni nie przysługiwało zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów (zasobów mieszkaniowych

i towarzyszącej jej infrastruktury). W stosunku do budowli (chodników), którymi zabudowane są grunty podlegające wyłączeniu nie były ponoszone wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowiące co najmniej 30% wartości początkowej tych obiektów. Mając na uwadze przedstawiony opis stanu faktycznego oraz treść wskazanych przepisów prawa, stwierdzić należy, iż niezależnie od tego, czy dostawa przedmiotowych budowli została dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia, w rozumieniu art. 2 pkt 14 u.p.t.u., transakcja korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u., Wnioskodawcy nie przysługiwało bowiem w stosunku do tych obiektów prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jak również nie ponosił On wydatków na ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiących co najmniej 30% ich wartości początkowej (...).” stawka 8% – gdy nie może być zastosowane zwolnienie, a są to obiekty budownictwa mieszkaniowego PKOB 11 i ex. 12.64 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, stawka 23% – w pozostałych przypadkach.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 19 grudnia 2008 r., ITPP1/443-881/08/JJ, gdzie czytamy: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że w wyniku decyzji wojewody o ustaleniu lokalizacji drogi krajowej dla inwestycji polegającej na rozbudowie ulicy działka niezabudowana będąca w użytkowaniu wieczystym spółki, z mocy prawa przejdzie na własność Skarbu Państwa. Odbędzie się zatem z mocy prawa przeniesienie własności działki (towaru) w zamian za odszkodowanie. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie podlega samo odszkodowanie, lecz stanowiące dostawę towarów przeniesienie własności nieruchomości gruntowej w zamian za wynagrodzenie przyjmujące formę odszkodowania. Reasumując stwierdzić należy, iż rozwiązanie prawa wieczystego użytkowania gruntu z nakazu władzy publicznej (czy też z mocy prawa) w zamian za odszkodowanie dokonane przez podatnika podatku od towarów i usług, stanowi odpłatną dostawę towarów i ze względu na przedmiot podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych stawką podstawową, tj. 23% (art. 41 ust. 1 u.p.t.u.)(...)”

Należy pamiętać, że w przypadku dostawy zabudowanej działki taka sama stawka VAT jest stosowana do budynku lub budowli i działki (art. 29 ust. 5 u.p.t.u.). Grunty zabudowane podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla budynku lub budowli posadowionych na nich. Inaczej wygląda sytuacja, gdy przedmiotem wyłączenia jest działka niezabudowana. Wtedy o stawce VAT decyduje jej przeznaczenie. Ze zwolnienia korzysta dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Mimo, że na studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego przy określaniu stawki VAT powoływały się niektóre sądy administracyjne np. WSA w Bydgoszczy w wyroku z 6 maja 2009 r. (sygn. akt I SA/Bd 157/09), w przeważającej części inne składy uznawały, że nie jest ono źródłem prawa miejscowego. Dostrzegł to ustawodawca, nowelizując ustawę z dnia 1 kwietnia 2013 r. wprowadził do art. 2 ustawy VAT definicję terenu budowlanego, wskazując, że jest nim teren określony w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego teren przeznaczony pod zabudowę a jeśli nie ma miejscowego planu- to teren przeznaczony pod zabudowę z wynikającej decyzji o warunkach zabudowy jeśli została wydana. Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie jest aktem prawa miejscowego. Oznacza to, że po nowelizacji ustawy od kwietnia 2013 r. wszelkie przeznaczenia gruntów będą określone

w MPZP lub decyzją o warunkach zabudowy (jeśli została wydana), jeśli nie została wydana- to przeznaczenie gruntu będziemy dookreślać za pomocą ewidencji gruntów.

Istotą i celem odszkodowań jest rekompensata za szkodę, a nie płatność za świadczenie. W takim przypadku nie mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną, czyli ze świadczeniem w zamian za wynagrodzenie. Otrzymanie odszkodowania nie wiąże się bowiem z żadnym świadczeniem ze strony podatnika. Jeśli np. zapłata określonej kwoty pieniężnej wynikać będzie z konieczności wynagrodzenia straty wynikłej z wcześniejszego rozwiązania umowy, czy niedotrzymania terminu rozwiązania umowy, to z kolei mamy do czynienia z odszkodowaniem, które nie podlega VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21.06.2011 r. (I FSK 1702/10) stwierdził, iż odszkodowanie z tytułu przymusowego przeniesienia prawa własności, czyli kwota należna, o której mowa w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, zawiera już w sobie należny podatek, „bo jest to całość świadczenia od nabywcy”.

Oznacza to wypłacona kwota odszkodowania jest kwotą brutto i obejmuje należny podatek VAT. Przy czym NSA uznał za nieuzasadnione stanowisko Sądu I instancji, że w sprawie ustaleń co do wysokości odszkodowania brakuje podstaw prawnych do uzyskania przez wyłączone podatków VAT kwoty odszkodowania wraz z podatkiem VAT i że w tym zakresie istnieje luka prawna, która powinna zostać wypełniona stosownymi regulacjami. Jakkolwiek – zdaniem NSA – klarowna regulacja prawna w tym zakresie byłaby ze wszelkich miar pożądana, to na gruncie obecnie obowiązujących przepisów *„można zrealizować uzyskanie odszkodowania w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej, uwzględniającej podatek od towarów i usług należny z tytułu takiej dostawy”*.

Przy czym – w opinii NSA – co się tyczy obowiązku rozliczenia VAT od otrzymanych odszkodowań wyłączeniowych, to dopiero począwszy od 1 stycznia 2010 r. w trzech kolejnych rozporządzeniach w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (z dnia 24 grudnia 2009 r. – Dz. U. Nr 224, poz. 1799; z dnia 22 grudnia 2010 r. – Dz. U. Nr 246, poz. 1649; z 4 kwietnia 2011 r. – Dz. U. Nr 73, poz. 392) w § 3 ust. 3 Minister Finansów wskazał, że w przypadku przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, obowiązek podatkowy powstaje **z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty**.

Niewłaściwe jest zatem – zdaniem NSA – stanowisko o powstaniu obowiązku podatkowego w chwili, w której nie jest jeszcze znana podstawa opodatkowania (kwota odszkodowania). Moment wskazany w powołanych przepisach rozporządzeń zapewnia najpełniejsze zrealizowanie zasady neutralności podatku od towarów i usług. Zatem w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego **zasadne jest kierowanie się treścią wskazanych przepisów o momencie rozliczenia VAT również w odniesieniu do okresu sprzed 1 stycznia 2010 r.**

NSA wskazał także, że choć powołane normy rozporządzeń nie odwołują się bezpośrednio do przeniesienia z mocy prawa, prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, brak jest podstaw do różnicowania pod względem momentu powstania obowiązku podatkowego obu przypadków, które reguluje art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Na marginesie przytoczmy opinię ETS, który wyjaśnił, dlaczego przymusowe przeniesienie prawa własności w zamian za odszkodowanie w ogóle zostało objęte VAT.

Mianowicie w wyroku z 15 maja 1990 r. TS w sprawie C-4/89 stwierdził, iż:

Opodatkowanie podatkiem VAT w przypadku przymusowego przeniesienia prawa własności w zamian za odszkodowanie ustanowione zostało w celu zapobieżenia ewentualnym dążeniom organów publicznych do nadużywania konstrukcji wyłączenia ze względu na możliwość osiągnięcia korzyści podatkowych. Brak opodatkowania ich podatkiem VAT byłby konkurencją dla dostawy towarów w postaci np. ich sprzedaży lub zamiany, które są bezspornie przedmiotem opodatkowania.

Do końca 2009 roku ustawa o VAT obowiązek zapłaty tego podatku od otrzymanego odszkodowania wiązała z momentem przeniesienia prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie, nie zaś z momentem wypłaty tego odszkodowania.

Zatem to nie data uprawomocnienia się decyzji o wysokości odszkodowania czy też data otrzymania tego odszkodowania była datą powstania obowiązku podatkowego VAT wyznaczającego datę rozliczenia tego podatku w deklaracji VAT-7. Była nią natomiast data ustalenia lokalizacji inwestycji publicznej dokonana w ostatecznej decyzji o ustaleniu tej lokalizacji.

Jednak od 1 stycznia 2010 roku wprowadzony został **szczególny obowiązek podatkowy od przekazania nieruchomości w zamian za odszkodowanie** w § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799 ze zm.).

Taki sam przepis obowiązuje od 2011 roku na podstawie kolejnych rozporządzeń Ministra Finansów, a mianowicie:

1. z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 246, poz. 1649 ze zm.) oraz
2. z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 ze zm.).

Zgodnie z tym przepisem (identycznym w swojej treści we wszystkich trzech ww. rozporządzeniach):

W przypadku przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Obecnie obowiązek podatkowy od otrzymanych odszkodowań nie powstaje w momencie ich otrzymania lecz na koniec okresu rozliczeniowego, w którym otrzymano odszkodowanie.

2.Czynności zwolnione w podatku VAT i ich skutek w zakresie podatku naliczonego

Zgodnie z art. 86 ust.1 ustawy VAT w sytuacji gdy podatnik nabywane towary bądź usługi wykorzystuje do czynności opodatkowanych służy mu prawo do odliczenia podatku VAT należnego. Powyższe regulacje pozostają w zgodzie z przepisami Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Zatem podstawowym kryterium dopuszczalności rozliczenia podatku VAT naliczonego jest wykonywanie czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

A contrario świadczenie usług przez podatnika zwolnionych od opodatkowania takiego uprawnienia nie daje. Podmiot nabywający zatem towar lub usługę z podatkiem VAT jeśli nabywa ten towar lub tą usługę dla swoich czynności zwolnionych nie ma prawa do odliczenia podatku VAT. Powyższe oznacza, że wszędzie tam gdzie jednostki samorządu terytorialnego – lub ich jednostki organizacyjne – wykonują, świadczą usługi zwolnione z VAT, w tym zakresie nie służy im prawo do odliczenia podatku VAT.

Najszerzy zakres czynności zwolnionych został wykazany w załączniku nr 4 do ustawy VAT, który z dniem 1 stycznia 2011 r. został wskutek nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług -nowelą z 29 października 2010 r. (Dz.U z 2010 r., Nr 226 poz. 1476) – uchylony. Poczynając od dnia 1 stycznia 2011 r. wszelkie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT zostały zawarte wyłącznie w art. 43 ustawy VAT oraz w § 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Po nowelizacji ustawy VAT poczynając od 1 stycznia 2011 r. zwolnieniu z VAT podlegają między innymi:

1. usługi zakwaterowania w bursach, internatach świadczone na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty, w domach studenckich świadczone na rzecz studentów i doktorantów uczelni prowadzących te domy studenckie,
2. świadczone na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez podmioty inne niż wymienione w literach poprzednich pod warunkiem, że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów.

Do końca 2010 r. usługi zakwaterowania w bursach i internatach korzystały ze zwolnienia bez względu na to, kto korzystał z ich usług. Po nowelizacji ustawy już z dniem 1 stycznia 2011 r. przestały korzystać ze zwolnienia usługi zakwaterowania świadczone na rzecz nazwijmy to „obcych” uczniów, wychowanków, studentów i doktorantów, chyba, że jednostka prowadząca bursę, internat, na zasadach wzajemności uznawania świadczeń ma zawartą umowę z inną jednostką świadczącą usługi w tym samym zakresie. W przypadku braku takiej umowy, usługa ta będzie opodatkowana stawką podstawową tj. 23%, chyba, że będziemy mieli do czynienia z usługami krótkotrwałego zakwaterowania -8% VAT. Nadal usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkaniowym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe, usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:

1. regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej
 2. wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:
 - domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
 - placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
 - placówki specjalistycznego poradnictwa 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,
 - specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie;
- będą korzystały ze zwolnienia z VAT.

Zauważyć należy, iż również poczynając z dniem 1 stycznia 2011 r. zwolnieniu z podatku VAT podlegają usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione powyżej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną.

Ustawodawca również objął zwolnieniem usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, wykonywane: w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty, przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

Ponadto, zgodnie ze znowelizowanym art. 43 ust.1 pkt. 25 zostały zwolnione usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych a także (pkt. 26) usługi świadczone przez:

1. jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
2. uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym
– oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

a. Usługi nauczania, usługi edukacyjne w VAT

Ponadto zgodnie z nowym art. 43 ust.1 pkt. 27 i 28 ustawy VAT, zwolnieniu z VAT podlegają usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli a także usługi nauczania języków obcych oraz –co jest nowością w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2010 r. – dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związaną, inne niż wymienione w pkt. 26, pkt. 27 i pkt. 29 art. 43 ust.1 ustawy VAT. Powyższe oznacza, że począwszy od 1 stycznia 2011 r. nauczanie języków obcych świadczone przez nauczycieli, szkoły języków obcych a także przez inne osoby niekoniecznie z wykształceniem filologicznym korzystają ze zwolnienia z VAT. Również objęta została zwolnieniem dostawa towarów ściśle związana z wyświadczeniem usług nauczania, np. książki, słowniki, w tym także jeśli podatnik udowodni bezpośredni związek dostawy towaru z usługą nauczania np. odtwarzaczy Mp3 i itp. jako bezpośrednio związane z procesem nauczania (odsłuchiwanie np. scenek sytuacyjnych). Ustawodawca również z dniem 1 stycznia 2011 r. objął zwolnieniem usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt. 26 art. 43 ust.1 ustawy VAT (a więc świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty) i uczelnie, jednostki PAN (...). Prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty-wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub finansowane w całości ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Po nowelizacji ustawy, również w dalszym ciągu usługi w zakresie edukacji będą korzystały ze zwolnienia z opodatkowania VAT, przy czym zwolnienie z opodatkowania z VAT czynności edukacji jest przykładem czynności wykonywanych w interesie publicznym. Przyjmuje się, że usługi takie są realizowane w celu zabezpieczenia dostępności i powszechności świadczeń edukacyjnych, a zwolnienie z opodatkowania ma pozwolić na utrzymanie cen na jak najniższym poziomie. Takie stanowisko zaprezentował m.in. ETS w wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie *Komisja v. Niemcy, C-287/00, pkt. 47*. Przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. przewidują bezpośrednie zwolnienie dla usług edukacyjnych w dwóch regulacjach. Zgodnie z art. 132 ust.1 lit. i Dyrektywy państwa członkowskie zwalniają kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze

świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez państwo członkowskie.

Zatem pierwsze ze wskazanych zwolnień odnosi się do usług:

kształcenia dzieci, kształcenia młodzieży, kształcenia powszechnego, kształcenia wyższego, kształcenia zawodowego, przekwalifikowania.

Jednak warunkiem jego zastosowania jest świadczenie powyższych usług przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne podmioty, których cele zostały uznane za podobne przez państwa członkowskie. Oznacza to, że wskazane zwolnienie odnosi się głównie do usług świadczonych przez organizacje o szczególnym statusie, np. szkoły, uczelnie itp. Mimo, że przepisy Dyrektywy 112 nie zawierają definicji „kształcenia”, należy podkreślić, że wymienione w przepisie usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zostały dla potrzeb zwolnienia zdefiniowane w Rozporządzeniu Rady 1777/2005 z 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 14 rozporządzenia usługi te należy rozumieć jako nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, tak samo jak nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego bądź przekwalifikowania nie ma żadnego znaczenia.

Drugi z przywołanych przepisów, tj. art. 132 ust.1 lit. j Dyrektywy Rady 2006/112/WE zwalnia z podatku VAT usługi obejmujące kształcenie powszechne i wyższe świadczone przez nauczycieli. Zatem w tym przypadku węższy pozostaje zakres zwolnienia (nie obejmuje kształcenia dzieci, młodzieży, kształcenia zawodowego i przekwalifikowania). Równocześnie zwolnienie to nie odnosi się do dostaw towarów i świadczenia usług ściśle związanych z usługą podstawową. Co istotne, regulacja ta odnosi się wyłącznie do usług świadczonych przez osoby fizyczne (prywatnych nauczycieli).

Na gruncie stosowania art. 43 ust.1 pkt. 26 do 29 lit a-c ustawy o podatku od towarów i usług narosło dużo kontrowersji. Nie mniej jednak, należy stanowczo zaprotestować takim rodzajem wykładni, dokonywanych przez niektórych specjalistów z zakresu podatku VAT jakoby większość usług szkoleniowych była po 1 stycznia 2011 r. zwolniona z VAT. Taki sposób przyjętej wykładni pozostaje w oczywistej opozycji do brzmienia art. 132 Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Należy pamiętać także, że zwolnienie w podatku VAT pewnej kategorii usług czy dostawy towarów jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, a co za tym idzie – musi być realizowane i interpretowane wąsko a nie rozszerzająco. Na poziomie Dyrektywy Rady 2006/112/WE obowiązujące zwolnienie tego rodzaju usług przewiduje zwolnienie dla usług realizowanych przez podmioty publiczne lub inne podmioty uznane za działające w takim charakterze, których usługi służą celom publicznym. Oznacza to, że podmiot prywatny, nie może zostać uznany za podmiot „publiczny” w rozumieniu Dyrektywy Rady i świadczyć usługi szkoleniowe zwolnione z VAT, chyba, że spełnił wymogi stawiane przez ustawę VAT a mianowicie uzyskał stosowną akredytację np. kuratora oświaty, certyfikację ministra infrastruktury. Podstawową bowiem cechą odróżniającą podmioty publiczne od prywatnych jest brak nacechowania tych pierwszych na osiągnięcie zysku. Przede wszystkim celem podmiotów publicznych nie jest zysk lecz zaspokojenie szeroko pojmowanego interesu społecznego, interesu obywateli danej gminy, danego powiatu, czy województwa. Stąd też w przypadku świadczenia usług związanych np. z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych przez bezrobotnych, aktywizacją bezrobotnych i współpraca w tym

zakresie z PUP-ami można przyjąć, że realizuje je podmiot publiczny, gdyż z całą pewnością nie czyni tego w celach komercyjnych. Z kolei podmiot prywatny, które świadczy tego rodzaju usługi i który jest nastawiony na zysk nie może korzystać ze zwolnień dookreślonych w art. 43 ust.1 pkt. 26 ale może doszukiwać się próby zwolnienia swoich usług w pkt. 29 ust.1 art. 43 ustawy VAT, po spełnieniu warunków tak wymienionych.

b. Usługi i towary ściśle związane z usługami edukacyjnymi po nowelizacji ustawy

Przy takim sformułowaniu zapisów ustawy VAT najważniejszego znaczenia nabiera definicja i określenie zakresu przedmiotowego stwierdzenia „ ściśle”. Zagadnienie to doczekało się doprecyzowania w dwóch wyrokach ETS. W sprawie *ETS C-287/00 z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Komisja v. Niemcy*, ETS rozstrzygnął czy usługą ściśle związaną z usługami edukacyjnymi jest odpłatne prowadzenie przez państwowe uniwersytety projektów badawczych. Orzekając, Trybunał wskazał, że zwolnienie z VAT usług bezpośrednio związanych z kształceniem wyższym ma na celu zapewnienie, by dostęp do wykształcenia nie był ograniczany przez rosnące koszty tego rodzaju edukacji, które to koszty powstawałyby w przypadku opodatkowania tych usług. ETS uznał jednak równocześnie, że opodatkowanie usługi prowadzenia badań przez uniwersytety nie przyczyni się do wzrostu kosztów wyższego wykształcenia. Trybunał wskazał ponadto, że prowadzenie projektów badawczych może stanowić pomoc w nauczaniu na uniwersytetach, nie jest jednak niezbędne dla osiągnięcia celów tego nauczania. W konsekwencji prowadzenie badań przez uniwersytety nie może być uznane za czynność bezpośrednio związaną z edukacją i w związku z tym nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT.

W innym orzeczeniu (*Horizon College C- 434/05 z dnia 14 czerwca 2007 r. Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland*), Trybunał uznał, że po pierwsze: zarówno główna działalność edukacyjna, jak i dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związane z tą działalnością muszą być wykonywane przez jeden z podmiotów, który jest uprawniony do zastosowania zwolnienia z VAT (odpowiedni podmiot prawa publicznego lub inna instytucja działająca w dziedzinie kształcenia). Po drugie, świadczenie usług lub dostawa towarów ściśle związanych z czynnościami głównymi mogą korzystać ze zwolnienia tylko, jeśli są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Po trzecie, świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia, jeśli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT.

c. Usługi związane z kulturą po nowelizacji ustawy

Począwszy od 1 stycznia 2011. podlegają usługi kulturalne świadczone przez:

1. 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,
2. 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.

Ustawodawca zwolnił ponadto usługi związane z realizacją zadań radiofonii i telewizji świadczone przez jednostki publicznej radiofonii i telewizji, z wyłączeniem: usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach, usług w zakresie produkcji filmów reklamowych i promocyjnych, usług reklamowych i promocyjnych, działalności agencji informacyjnych.

Zwolnienia, o których mowa m.in. w ust.1 pkt. 33 lit a (a więc usług kulturalnych świadczonych przez podmioty prawa publicznego) nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli nie są one niezbędne do wykonywania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust.1 pkt. 33 lit. a lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia. Ponadto należy podkreślić, że zwolnienia dla usług kulturalnych świadczonych przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty określone **w ust.1 pkt. 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 przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

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:
 - na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
 - do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
 - 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

Zatem, w przypadku świadczenia przez jednostki samorządu terytorialnego lub przez ich jednostki organizacyjne usług enumeratywnie wymienionych powyżej, usługi te będą korzystały z obligatoryjnego zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. Powyższe oznacza zatem, że w przypadku nabycia towarów bądź usług związanych ze świadczeniem tychże usług jednostce (podatnikowi) nie będzie służyło prawo do odliczenia podatku VAT.

Podkreślenia wymaga fakt, iż ograniczenia enumeratywnie wymienione powyżej będą miały także zastosowanie do produktów (towarów) nabywanych np. przez jednostki samorządu terytorialnego (lub ich jednostki organizacyjne) także wtedy, gdy nabywany towar (bądź usługa) będą wchodziły w skład świadczenia głównego zwolnionego z opodatkowania podatkiem VAT. Kwestia niepodzielności świadczenia była przedmiotem również rozważań Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który w orzeczeniu w sprawie C-572/07 z 11.09.2009 r. RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem wskazał, że chociaż usługi sprzątnięcia części wspólnych budynku towarzyszą korzystaniu z najętego dobra, to nie muszą być objęte zakresem pojęcia najmu w rozumieniu art. 13

część B lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej. W konsekwencji, w przypadku gdy najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku mogą być wzajemnie rozdzielone, w szczególności w sytuacji gdy właściciel nieruchomości fakturuje świadczenie usług sprzątanego na rzecz lokatorów odrębnie od czynszu, wspomniany najem oraz wspomniana usługa sprzątanego powinny być uznane – na potrzeby stosowania art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy – za czynności samodzielne, wzajemnie od siebie odrębne, w wyniku czego usługi te nie są objęte zakresem powyższego przepisu. Jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielanie miałyby charakter sztuczny (zob. wyrok w sprawie Part Service).

Trzeba pamiętać także, że obowiązek pro-wspólnotowej wykładni występuje zarówno, gdy norma jest bezpośrednio skuteczna, jak i w sytuacji, gdy takiej cechy nie ma. Zapewniono w ten sposób efektywność obu rodzajom norm (*orzeczenia w sprawach: 157/86 Murphy v. An Bord Telecom Eireann oraz 200/91 Colorool Pension Trustees v. Russell and others*). Przedmiotem wykładni w świetle celu i treści dyrektywy jest więc przepis krajowy niezależnie od tego, czy został przyjęty w celu implementowania dyrektywy, czy też nie. We wspomnianych przepisach dyrektywy wskazano, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku niektóre rodzaje działalności w interesie publicznym, wśród nich z zakresu: edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkolenia zawodowego lub zmiany kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych. Europejski Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się w kwestiach zwolnień z VAT przewidzianych w art. 13 VI Dyrektywy, wielokrotnie wskazywał, że zwolnienia te powinny być interpretowane ściśle, jako że stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, według której VAT jest pobierany od wszystkich usług świadczonych odpłatnie przez podatnika.

Należy podkreślić, że w rozporządzeniu z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w §13 ust.1 pkt.12 wyraźnie wskazał, że **„zwalnia się od podatku VAT czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”**. Powyższe oznacza, że wszelkie czynności, które są realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego a zatem przez gminy, powiaty, województwa korzystają ze zwolnienia jeśli czynności te są realizowane w związku z wykonywaniem zadań publicznych, które na przywoływane jednostki zostały nałożone w drodze odrębnych regulacji prawnych i jednostki te świadcząc te czynności ponoszą same odpowiedzialność. Powyższe oznacza, iż w takim zakresie czynności te będą uznane za zwolnione a tym samym nie dają prawa do odliczeń podatku VAT.

Zakres zwolnień określony dotychczasowym rozporządzeniem z 4 kwietnia 2011 r. odnosi się do usług realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego a zatem nie przez ich jednostki organizacyjne na rzecz gmin, powiatów czy też województw. Określenie „przez” oznacza ponadto, że świadczącym usługi mają być te podmioty a nie podmioty świadczące usługi „na rzecz” jednostek samorządu terytorialnego. W praktyce ma to znaczenie w sytuacji określania zakresu opodatkowania VAT czynności

realizowanych np. przez samorządowy zakład budżetowy na rzecz gminy.

Wyrokiem z 18 października 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pomiędzy gminą a jej zakładem budżetowym nie dochodzi do świadczenia usług opodatkowanych VAT a świadczenia zakładu na rzecz macierzystej gminy korzystają ze zwolnienia z VAT ale uwaga: wyłącznie w zakresie działalności komunalnej (sygn akt I FSK 1369/ 10).

Wykonywane przez gminę czynności zwolnione wynikają zarówno z zadań, dla których gmina została powołana jak i z zadań jej powierzonych (np. prowadzenie ewidencji działalności gospodarczej). Niezależnie od powyższego, czynności te mogą być związane z wydaniem decyzji administracyjnej, jak i z podpisaniem umowy cywilnoprawnej (np. opieka przedszkolna). Czynnościami zwolnionymi będą przede wszystkim te, dla których podstawę do zwolnienia stanowi art. 43 ust. 1 ustawy VAT. W art. 43 ustawy, znajdujemy również potencjalne dalsze czynności gminy zwolnione z VAT jak:

1. dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę (uwaga na definicję terenu budowlanego od 1 kwietnia 2013 r.),
2. dostawa obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, które już były zamieszkane.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że zwolnienie wynikające z załącznika nr 4 poz. 6 (usługi w zakresie administracji publicznej) obowiązującego *nota bene* załącznika do końca grudnia 2010 r. nie dotyczyło czynności wykonywanych przez gminy. Najszerzą podstawę zwolnienia dla czynności wykonywanych przez gminy stanowił do dnia 31 grudnia 2010 r. §12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Dotyczy on czynności związanych z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, zarówno przepisami wyznaczającymi gminie zadania własne, jak i przepisami ustaw, które pozwalają do niej przekazać tzw. zadania zlecone. Nie należy także zapominać o zwolnieniu dotyczącym dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze, a także zbycie prawa użytkowania wieczystego tych gruntów. Zwolnienie to nadal zostało podtrzymane w §13 ust.1 pkt.4 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy VAT co oznacza, że począwszy od 1 stycznia 2013 r. dzierżawa tych terenów nadal będzie korzystała ze zwolnienia z VAT.

d. Dodatkowe usługi świadczone przez instytucje kultury w związku ze świadczeniem usług głównych kultury.

Analizując dokonane zmiany w polskim systemie podatku od towarów i usług, zwłaszcza w zakresie świadczenia usług kultury przez instytucje publiczne, należy przypomnieć, że ustawodawca zwolnił 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.

Pierwsze spostrzeżenie jakie należy poczynić z przytoczoną regulacją prawną art. 43 ust.1

pkt. 33 ustawy jest to, że ustawodawca zwolnił usługi główne kulturalne świadczone przez enumeratywnie wymienione podmioty i dostawę towarów ściśle z usługami związaną.

3.Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

Zasady ogólne rozliczania czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT .

Ustawodawca w art. 5 ust.1 ustawy VAT oraz w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy wskazał na katalog czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT. Tymczasem oprócz tych dwóch grup zasadniczo różnych istnieje również trzecia grupa czynności. Tą grupą są czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT. Do tej kategorii czynności będą zaliczane takie (i są takie zaliczane), te którymi ustawa VAT się interesuje. Zatem pozostają one poza katalogiem czynności opodatkowanych jak i czynności zwolnionych. W praktyce prawidłowe sklasyfikowanie przez podmiot rodzaju usług (lub dostaw towarów) ma istotne znaczenie gdyż w zależności od tego z jakiego rodzaju czynnościami mamy do czynienia różne będą metody rozliczenia podatku VAT naliczonego (chodzi o strukturę podatku naliczonego).

W uchwale z dnia 24 października 2011 roku o sygnaturze I FPS 9/10 Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się odnośnie wpływu na obliczanie współczynnika, służącego do odliczania podatku naliczonego, czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Sentencja orzeczenia oznacza w praktyce, że podatnicy wykonujący jednocześnie czynności podlegające opodatkowaniu VAT i czynności nie podlegające temu podatkowi, mają prawo do odliczenia całości podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług służących jednocześnie obu tym typom czynności. Warto zaznaczyć, że całkowite prawo do odliczenia nie ma zastosowania do zakupów związanych zarówno ze sprzedażą opodatkowaną VAT jak i sprzedażą zwolnioną od podatku oraz do zakupów związanych wyłącznie ze sprzedażą niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a także do zakupów, w przypadku których możliwe jest wyodrębnienie kwot podatku związanych ze sprzedażą podlegającą i nie podlegającą VAT.

Ważne: Uchwała NSA potwierdza stanowisko prezentowane już wcześniej przez niektóre sądy administracyjne – na przykład wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku o sygnaturze I SA/Bk 18/11 z 8 marca 2011 r.

Odnosząc się z kolei do kwestii stosowania klucza inwestycyjnego (transakcyjnego) NSA zauważył, że przepisy wspólnotowe dotyczące VAT nie zawierają regulacji dotyczącej metody podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru. W związku z tym, możliwość wprowadzenia stosownych regulacji w tym zakresie jest kwestią leżącą w zakresie swobodnego uznania państw członkowskich. Zważywszy, że w ustawie o VAT brak jest obecnie unormowania określania proporcji, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika (opodatkowanej i zwolnionej), jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego (niepodlegającej opodatkowaniu), brak jest równocześnie podstaw do realizacji przez podatników prawa do odliczenia w oparciu o forsowaną przez organy podatkowe koncepcję klucza inwestycyjnego (transakcyjnego).

Poszczególne czynności opodatkowane VAT

1. Najem, dzierżawa

W praktyce znaczną część czynności opodatkowanych podatkiem VAT w przypadku gmin, powiatów i województw stanowią czynności związane z najmem lokali na cele użytkowe. Należy podkreślić, iż zawieranie tego rodzaju umów jest domeną prawa cywilnego, co z kolei oznacza, że co do zasady przy wynajmie na cele użytkowe, powstaje obowiązek rozliczenia podatku VAT w wysokości 22% lub po nowelizacji ustawy 23%. Wyjątek w tym zakresie stanowią usługi wynajmu nieruchomości na cele mieszkalne, które korzystają ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. Na gruncie regulacji kodeksu cywilnego, przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz (art. 659 k.c). W praktyce najczęściej przedmiotem umowy najmu są lokale mieszkalne lub użytkowe ale najem może także dotyczyć również innych rzeczy. Przedmiotem najmu mogą więc być rzeczy ruchome, jak również nieruchomości, a także części rzeczy, jako całości lub nawet jej części składowe. Wyłączone z najmu są natomiast rzeczy podlegające zużyciu podczas ich używania, np. żywność, opał, pieniądze, a także prawa. Z kolei z umową dzierżawy mamy do czynienia wówczas, gdy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz lub prawo do używania i pobierania pożytków na czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu czynsz, który może być ustalony w pieniądzu lub ułamkowej części pożytków, do których pobierania uprawniony jest dzierżawca (art. 693 k.c). W praktyce, w większości przypadków umowy dzierżawy mają zastosowanie do składników majątku służących do produkcji, np. maszyny, urządzenia.

W praktyce treść umów cywilnoprawnych najmu czy też dzierżawy kreowana jest w dwojaki sposób. Po pierwsze w kwocie należnego czynszu skalkulowane są również dodatkowe elementy (koszty) takie jak energia, woda i inne. W takim przypadku nawet skalkulowanie wartości przypadającego podatku od nieruchomości będzie stanowiło część należnego świadczenia należnego stronie udostępniającej lokal. Bez znaczenia w omawianym przykładzie jest to, że podatek od nieruchomości stanowi de facto świadczenie publicznoprawne i jako takie nie może podlegać opodatkowaniu dodatkowym podatkiem jakim jest podatek od towarów i usług. Przy takim wariancie umowy, w skład kwoty czynszu najmu (czynszu dzierżawnego) wchodzi jako jej elementy składowe dodatkowe, uboczne, poboczne, koszty. Niezależnie od tego, w takiej sytuacji np. dostawa mediów (8% czy 23%) i tak przyjmie podatkowo jeśli chodzi o zastosowanie stawki VAT, stawkę właściwą dla świadczenia głównego. Będzie to zatem albo zwolnienie z VAT (przy najmie nieruchomości na cele mieszkalne) lub też opodatkowane 23% (przy najmie na cele użytkowe). Decydującym kryterium w przedmiocie zastosowania właściwej stawki podatku VAT dla umów najmu czy też dzierżawy jest nie samo sklasyfikowanie lokalu w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych lecz jego rzeczywiste wykorzystywanie. Jeśli lokator prowadzi działalność gospodarczą niekoniecznie musi to oznaczać trwałą zmianę przeznaczenia lokalu lecz oznacza to, że w przypadku umów najmu/dzierżawy udostępniający lokal w części wykorzystywania go na cele inne niż mieszkalne winien stosować rozliczenia podatkowe jak dla umów najmu/dzierżawy na cele inne niż mieszkalne. Tym samym winien takie transakcje dokumentować w tej części fakturą VAT z wykazaniem podatkiem VAT należnym 23%.

W piśmie Ministerstwa Finansów z 17.05.1994 r., nr Mwm-2124/94, wskazano, że „jeśli

to wynajmujący lokal użytkowy obciąża najemcę obok czynszu kwotą stanowiącą równowartość podatku od nieruchomości, którego podatnikiem jest wynajmujący, kwota ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, gdyż stanowi część kwoty należnej z tytułu usługi najmu”. Stanowisko Ministra Finansów zyskało również aprobatę orzecznictwa sądowno-administracyjnego. Tytułem przykładu można tutaj wskazać chociażby na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17.04.1998 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Gd 346/96 w którym skład orzekający potwierdził poprawność rozwiązania zaproponowanego przez Ministra Finansów w przytoczonym powyżej piśmie. Również praktyka organów podatkowych nie pozostawia żadnej wątpliwości, iż w tych przypadkach kwota należnego podatku od nieruchomości winna zostać również opodatkowana jako część należnego świadczenia stosownym podatkiem od towarów i usług (tak: Naczelnik Urzędu Skarbowego w Płocku, w pismo nr UPO-443/VAT/243/04/EN z dnia 05.10.2004 r.) „podatek od nieruchomości nie stanowi towaru ani odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i jako taki nie może być przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT. Jednakże podatek ten, powstały niezależnie od usługobiorcy (najemcy), powinien stanowić jeden z elementów rachunku kosztów stanowiących podstawę ustalenia wysokości czynszu opodatkowanego podatkiem VAT. Zgodnie bowiem z przepisem art. 29 ust.1 ustawy VAT podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy”. Zatem nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że sama wartość podatku od nieruchomości jeśli jest on ponoszony przez najemcę w związku z trwającym stosunkiem najmu, stanowi element obrotu i w takim zakresie podatek tenże winien zostać obłożony podatkiem od towarów i usług.

Począwszy już od 1 kwietnia 2011 r. za sprawą nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, do ustawy VAT dodano nowy art. 8 ust 2a, który sankcjonuje prawnie dotychczasową praktykę podatników, organów podatkowych jak i przyzwolenie sądów administracyjnych. Zgodnie z dodanym art. 8 ust 2a, w katalogu usług podlegających opodatkowaniu mieszczą się również przypadki, **gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że każdy z nich wykonał usługę.** Już przed datą 1 kwietnia 2011 r. można było w pośredni sposób mówić o usankcjonowaniu refakturowania, może nie wprost ale jednak, dzięki między innymi art. 30 ust.3 ustawy VAT, który wskazywał na sposób wyliczenia wartości podstawy opodatkowania. Zmiana do art. 8 i dodanie ust 2a, z całą pewnością wzmocniła pozycję refakturowania w katalogu czynności zainteresowania realnym podatkiem VAT. Co ważne, nawet podstawa opodatkowania-nota bene zmieniona od 1 stycznia 2014 r. (nie od 1 stycznia 2013 r.) obejmuje całość należnego świadczenia od nabywcy a także od podmiotów trzecich w związku ze zrealizowaną transakcją. Oznacza to, że jednocześnie w kwietniu 2011 r. nowelizując ustawodawca (świadomie) lub nieświadomie wprowadzając nowe zapisy do art. 8 ust 2a i całkiem niejako z innych powodów nadał nowe brzmienie art. 29 ustawy czemu dał mocny wyraz „zadomowieniu się” refakturowania w polskim porządku prawnym.

W wyroku z dnia 31 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 740/10, Naczelnny Sąd Administracyjny wskazał, że „ opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu na podstawie art. 29 ust. 1 u.p.t.u., chyba że z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) na podstawie art. 30 ust. 3 u.p.t.u. są

regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu. W sytuacji, gdy podstawa opodatkowania usługi najmu obejmuje powyższe opłaty, obowiązek podatkowy (wystawienia faktury) z tego tytułu powstaje na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 4 u.p.t.u. tzn. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty czynszu, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze. Nie wyklucza to jednak możliwości korygowania czynszowych rozliczeń okresowych w zależności od terminu płatności poszczególnych opłat eksploatacyjnych towarzyszących usłudze najmu. Obowiązek podatkowy (wystawiania faktury) z tytułu opłat eksploatacyjnych towarzyszących usłudze najmu, rozliczanych odrębnie od czynszu najmu powstaje na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 1 u.p.t.u., tzn. z upływem terminu płatności określonego w umowie najmu właściwej dla rozliczeń z ich tytułu.”

2. Bezumowne korzystanie z lokalu i zakres opodatkowania VAT

Zgodnie z art. 659 § 1 kodeksu cywilnego przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz. Przez czas trwania najmu na najemcy spoczywa obowiązek używania rzeczy najętej w sposób określony w umowie lub – jeśli umowa nie określa sposobu używania – w sposób odpowiadający właściwościom i przeznaczeniu rzeczy.

Odnosnie charakteru czynszu otrzymywanego po czasie, na który została zawarta umowa, stwierdzić należy, że w takim przypadku przyjmuje on postać odszkodowania. Takie wnioski wynikają z analizy przepisu art. 18 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów... (DzU z 2005 r. nr 31, poz. 266 ze zm.), zgodnie z którym „osoby zajmujące lokal mieszkalny bez tytułu prawnego są obowiązane do dnia opróżnienia lokalu co miesiąc uiszczać odszkodowanie odpowiadające wysokości czynszu, jaki właściciel mógłby otrzymać z tytułu najmu lokalu”. W przypadku lokali użytkowych czy nieruchomości właścicielowi (tu: Powiatowi) przysługuje roszczenie o odszkodowanie za bezumowne korzystanie z jego rzeczy, na podstawie odpowiednich przepisów (głównie art. 224, 225 i 674) kodeksu cywilnego (kc). W sytuacji rozwiązania umowy najmu lub dzierżawy ustaje łączący strony stosunek najmu, co powoduje, że po stronie najemcy powstaje obowiązek oddania przedmiotu najmu. Do chwili jego wydania mamy do czynienia po stronie byłego najemcy z tzw. bezumownym korzystaniem z rzeczy. W tym momencie zapłata określonej kwoty pieniężnej wiąże się z prawem żądania naprawienia wynikłej dla właściciela szkody z tytułu bezprawnego używania rzeczy.

Izba Skarbowa we Wrocławiu w decyzji z dnia 26 czerwca 2005 r. nr PP I 443/582/05/AK stwierdziła, że: **„odszkodowanie, o którym mowa powyżej, nie jest ani dostawą towarów, ani też świadczeniem usług, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT”**. W uzasadnieniu decyzji Izba podkreśliła również różnicę między bezumownym korzystaniem z rzeczy a tzw. milczącym przedłużeniem umowy najmu (czyli trwającego nadal stosunku najmu bez umowy, ale w zasadzie za zgodą wynajmującego). W myśl art. 674 kc, jeżeli po upływie terminu oznaczonego w umowie albo w wypowiedzeniu najemca używa nadal rzeczy za zgodą wynajmującego, uznaje się w razie wątpliwości, że najem został przedłużony na czas nieoznaczony. W przypadku milczącego przedłużenia umowy najmu – zdaniem Izby Skarbowej we Wrocławiu – „mamy do czynienia ze świadczeniem usługi podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT (...)”. Analogiczną opinię w przedmiocie bezumownego korzystania z lokalu wyraził Urząd Skarbowy Łódź – Polesie w postanowieniu z dnia 20

kwietnia 2005 r., nr US III/443/vat/33/34/05EL.

Odmienne stanowisko zaprezentowała natomiast Izba Skarbowa w Kielcach w swojej decyzji z dnia 11 maja 2005 r., nr PP1-443-3/05, uznając, iż „świadczenie usług w zakresie wynajmu lokali, które zostało dokonane bez umowy zawartej z najemcą lub niezgodnie z warunkami określonymi w umowie, za które pobiera się odszkodowanie, stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT”. Odszkodowanie to – zdaniem Izby – stanowi odpłatność za świadczoną usługę najmu. Uzasadniając decyzję, Izba podkreśliła przede wszystkim, że opodatkowanie danych czynności ma miejsce niezależnie od tego, czy zostały one wykonane z zachowaniem warunków i form określonych przepisami prawa. Stanowisko kieleckiej Izby potwierdził Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie postanowieniem z dnia 15 czerwca 2005 r., nr 1471/NUR1/443-146/05/GW.

3. Zamiana gruntu w związku z inwestycją prowadzoną przez Gminę

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, a także wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrz- wspólnotowa dostawa. Odpłatność oznacza zaś wykonanie czynności za wynagrodzeniem. Wynagrodzenie natomiast to zapłata za pracę, należność, odszkodowanie bądź nagroda. Nie należy jednak utożsamiać zapłaty wyłącznie ze świadczeniem pieniężnym. Wynagrodzeniem może być również świadczenie o charakterze rzeczowym. Zamianę towarów należy zatem uznać za odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia z konkretną korzyścią należną za dokonane świadczenie.

Transakcja zostanie uznana za dokonaną odpłatnie, gdy: pomiędzy dostawcą i nabywcą uczestniczącym w danej transakcji istnieje relacja o charakterze związku prawnego, fakt dokonania dostawy i otrzymania przez dostawcę wynagrodzenia są w ścisłym i bezpośrednim związku, otrzymane wynagrodzenie da się ekonomicznie określić i wyrazić w formie pieniężnej.

W przypadku umów zamiany – gdy należność określona jest w naturze – do ustalenia podstawy opodatkowania należy przyjąć, zgodnie z art. 29 ust. 3 ustawy, wartość wzajemnego świadczenia obliczoną na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Należy podkreślić, że przepis ten znajduje zastosowanie pod warunkiem, że cena (w formie niepieniężnej) została określona przez strony transakcji. Podstawę opodatkowania transakcji zamiany określonej w naturze ustala się zatem na podstawie cen zbytu. Jest to wartość rynkowa, jaką nabywca musiałby zapłacić osobie trzeciej, gdyby dokonywał zakupu takiego towaru w podobnych okolicznościach gospodarczych. Na potwierdzenie powyższego warto przytoczyć odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 1 lutego 2006 r. na interpelację poselską nr 517 w sprawie opodatkowania podatkiem VAT wymiany gruntów zgodnie z ustawą o gospodarce nieruchomościami. Stwierdzono w niej m.in.: „Jak wynika z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, pojęcie wynagrodzenia powinno być interpretowane bardzo szeroko. Trybunał w wydawanych wyrokach podkreśla, że podmioty mogą realizować wynagrodzenie także w innej formie niż pieniężna, tj. rzeczowej (towar lub usługa otrzymana jako zapłata), mieszanej (cena uiszczana w postaci częściowej zapłaty pieniężnej i częściowej zapłaty w naturze) – por. orzeczenia w sprawie C-230/87, C-33/93, C-172/96, C-380/99.

W oparciu o powyższe regulacje należy stwierdzić, że zawarcie umowy zamiany gruntów

(art. 603 i 604 ustawy – Kodeks cywilny) powinno być w świetle powołanej ustawy o podatku od towarów i usług oraz powołanego orzecznictwa ETS uznane za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu. (...) Przy zamianie nieruchomości cena będzie więc kształtowana przede wszystkim przez warunki rynkowe (a nie wysokość obowiązujących stawek podatku VAT) bez względu na to, czyją własnością (gminy, powiatu, Skarbu Państwa czy osoby fizycznej) jest nieruchomość.”

W praktyce Powiat dokonuje zamiany nieruchomości pomiędzy Powiatem-reprezentowanym przez Starostę Powiatowego oraz pomiędzy Skarbem Państwa-reprezentowanym przez ten sam Zarząd Powiatu- Starostę. Wartość zamienianych towarów winna być dookreślona w akcie notarialnym o wartości brutto, bez wskazywania na to czy jest to zamiana objęta podatkiem VAT czy też korzysta ze zwolnienia z VAT, na mocy art. 43 ustawy VAT. W takiej sytuacji i tak na koniec zamiany pojawią się stosowne faktury VAT wystawione przez Powiat –jedna za grunty podlegające zamianie stanowiące własność Powiatu, druga faktura VAT za grunty będące przedmiotem zamiany, których właścicielem dotychczasowym był Skarb Państwa.

4. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych przez Gminę

Zasadą ogólną przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług jest to, iż podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub od podmiotu trzeciego w związku z realizowaną czynnością. Kwotę należną zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania **nie wyodrębnia się wartości gruntu.**

Powyższa regulacja nie ma zastosowania do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. W przypadku więc oddania gruntu w użytkowanie wieczyste z dokonywaną równocześnie dostawą budynków bądź budowli (ich części) posadowionych na tym gruncie, podstawa opodatkowania musi być ustalona odrębnie dla gruntu i odrębnie dla budynków, budowli lub ich części.

W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt. 10, (a więc ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lub przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, lub ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych) jako kwotę należną, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Do wniesienia wkładu w formie innej niż pieniężna przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

Do podstawy opodatkowania, o której mowa powyżej, wlicza się również inne opłaty

wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy – zgodnie z postanowieniami statutu.

5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych przez Gminę

Dostawa towarów jest jedną z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dostawa towarów może mieć za przedmiot wyłącznie towary. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31.12. 2010 r., ilekroć w przepisach jest mowa o towarach rozumie się przez to rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Począwszy od 1 stycznia 2011 r. na mocy ustawy z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, definicja ta uległa zawężeniu, gdyż wskutek zmiany do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawodawca wskazał, iż za „towar” należy uznać rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W przypadku budowli i budynków ustawa VAT w żaden sposób ich nie definiuje dla własnych potrzeb, co oznacza, że dla zdefiniowania dla celów podatku od towarów i usług tychże pojęć sięgnąć należy do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.-dalej: Pr. bud). Zgodnie z tą ostatnią budynkiem będzie taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 Pr. bud.).

Z kolei budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 Pr. bud.).

Za towary są uznawane także części budynków lub budowli. Po pierwsze, są to części wydzielone fizycznie z budynku bądź budowli. W szczególności będą to lokale mieszkaniowe lub użytkowe. Po drugie, za części budynków należy uznać także udziały w budynkach i budowlach. Część budynku czy budowli to także ich część ułamkowa, a więc udział w ich własności.

a. Rola miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

Zgodnie z ustawą o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W odniesieniu do obszarów morskich wód wewnętrznych, morza

terytorialnego i wyłącznej strefy ekonomicznej przeznaczenie terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu określa się na podstawie przepisów ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej.

Jeżeli jednak podmiot dokonuje takiego rozporządzenia majątkiem, którego nie można uznać za wyzbycie się majątku prywatnego, to wtedy spełnia definicję podatnika podatku VAT (ETS C-180/10 i C-181/10 oba z 15 września 2011 r.).

„Opinia: (pkt.24) okoliczność, to jest podział nieruchomości przed jej sprzedażą w postaci działek, wskazuje, że właściciel nieruchomości działał z zamiarem dokonywania wielokrotnych transakcji sprzedaży działek, a więc z zamiarem uzyskania w ten sposób stałych dochodów. Wniosek ten opiera się nie na liczbie sprzedanych działek, lecz na powtarzalnym charakterze tych transakcji.

b. Rola decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

W sytuacji gdy dla danego terytorium (obszaru) właściwa jednostka samorządu terytorialnego nie uchwaliła miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przeznaczenie terenu następuje w praktyce w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, z tym że:

Lokalizacje inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego;

Sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

Oznacza to, że o budowlanym przeznaczeniu gruntu decyduje w pierwszej kolejności zapis w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku takiego planu budowlane przeznaczenie gruntu wynika z decyzji o warunkach zabudowy lub decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego.

c. Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.) oraz ich dostawa w podatku VAT

Kluczowym zagadnieniem przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanej jest ustalenie jej przeznaczenia. Powyższe będzie bowiem miało bezpośredni wpływ na obowiązek opodatkowania podatkiem VAT danej sprzedaży bądź objęciem ją potencjalnym zwolnieniem, co w konsekwencji przekładać się będzie na prawidłowość sporządzonego aktu notarialnego.

Stawka VAT w wysokości 23% dotyczy wyłącznie terenów budowlanych oraz terenów przeznaczonych pod zabudowę.

6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki

W wyroku ETS C-461/08 Trybunał stwierdził, iż „Zwolnieniem z VAT nie jest objęta dostawa działki, na którym wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed tą dostawą. Te dwie transakcje, tj. dostawy i rozbiórki stanowią zdaniem ETS w świetle VAT jedną (jednolitą) całość, jedną transakcję mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki. I to niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych

starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki". Podobne stanowisko zaprezentował ETS w wyroku ETS C-111/05 z dnia 29.03.2007 r.

Również polskie organy podatkowe potwierdzają, że w przypadku dostawy nieruchomości zabudowanych budynkami, których rozbiórka się rozpoczęła, przedmiotowe transakcje należy traktować jako dostawę terenów niezabudowanych. Z chwilą rozpoczęcia rozbiórki, obiekt traci bowiem cechy budynku wymienione w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. W szczególności nie może być już dalej wykorzystywany dla potrzeb stałych związanych z przystosowaniem do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów. Warto zwrócić uwagę, iż zgodnie z ukształtowaną praktyką potwierdzoną także przez organy podatkowe o rozpoczęciu rozbiórki świadczą już określone działania wymagane prawem budowlanym, jak założenie dziennika rozbiórki, oznaczenie i zabezpieczenie terenu poprzez ograniczenie wstępu na teren nieruchomości jedynie do osób uprawnionych do udziału w pracach rozbiórkowych/kontroli tych prac.

7. Ustanowienie użytkowania wieczystego oraz zbycie użytkowania wieczystego w podatku VAT

W uchwale 7 sędziów NSA z 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06) wskazano, iż ustanowienie oraz przeniesienie użytkowania -wie-czystego stanowi dostawę towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. W związku z powyższym, użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.5.2004 r., nie jest opodatkowane VAT, przy czym sposób ustanowienia użytkowania wieczystego nie ma znaczenia. Z dniem 1 grudnia 2008 r. art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 dodany został przez art. 1 pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie m.in. ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.z 2008, nr 209, poz. 1320). Obecnie przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa. Chociaż czynności ustanowienia użytkowania wieczystego nie zostały wyrażone wprost w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT czyli w definicji towaru, w tym przypadku mamy do czynienia z towarem. Ponadto zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest tak samo jak dostawa towaru (dostawa gruntu) a nie świadczenie usług. Także wyłączenie prawa wieczystego użytkowania gruntu, jak również przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w pełne prawo własności oraz przekształcenie trwałego zarządu w prawo użytkowania wieczystego objęte jest zakresem opodatkowania podatkiem VAT. W jej zakres nie wchodzi jednak zbywanie działek gruntu objętych prawem użytkowania wieczystego z majątku prywatnego osób fizycznych. Zbycie udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest jako dostawa towaru (dostawa gruntu). W związku z tym podlega ono – na ogólnych zasadach – podatkowi VAT. Ma to miejsce, jeśli oczywiście zostało dokonane po 1 maja 2004 roku. W przypadku dostawy lokali o charakterze mieszkalnym wraz z prawem użytkowania wieczystego, stawką podatku VAT właściwą dla całej transakcji będzie 8%. Ponadto należy zauważyć, że w przypadku czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, zgodnie z art. 29 ust. 5a, przepisu art. 29 ust.5 nie stosuje się. Przepis art. 29 ust.5 ustawy wskazuje bowiem, że w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Powyższe oznacza, że w przypadkach określonych w art. 29 ust.5a ustawy, takie wyłączenie powinno

następować.

W przypadku przekształcenia użytkowania wieczystego w odrębną własność i późniejszą dostawę nieruchomości, nie dochodzi do żadnej nowej dostawy ani do żadnego nowego świadczenia usług. Takie stanowisko zaprezentował między innymi WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 1430/10. Natomiast samo wywłaszczenie z użytkowania wieczystego stanowi oczywiście dostawę towarów objętą zakresem przedmiotowym opodatkowania należnym podatkiem VAT. Takie stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19 listopada 2010 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 795/10. W wyroku tym WSA wskazał, między innymi, że „Wygaśnięcie prawa wieczystego użytkowania gruntu z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu, w zamian za odszkodowanie, w wyniku wydanej decyzji administracyjnej, stanowi odpłatną dostawę towarów i podlega opodatkowaniu VAT”.

8. Czynności zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wraz z dostawą budynków, budowli trwale z gruntem związanych

W rozporządzeniu wykonawczym do ustawy z dnia 4 kwietnia 2011 r. w §13 ust.7 pkt.1 Minister Finansów obniżył do wysokości 8% stawkę podatku VAT do czynności zbycia prawa wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, jeżeli budynki te lub budowle albo ich części są opodatkowane stawką 8%.

9. Nieodpłatne przekazania zrównane z odpłatnymi i opodatkowane VAT

Interpretacja przepisu art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 3 VATU prowadzi do uznania za opodatkowaną dostawę towarów wszelkich przekazania należących do podatnika towarów bez wynagrodzenia, niezależnie od tego, czy następuje ono na cele prowadzonej działalności gospodarczej czy też nie. W przypadku więc przekazania towarów (niebędących drukowanymi materiałami reklamowymi i informacyjnymi, prezentami o małej wartości i próbkami) na cele związane bądź niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa – traktować je należy jako czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego związanego z tymi czynnościami. W sytuacji gdy literalna wykładnia przepisu budzi wątpliwości co do woli ustawodawcy i rodzi rozbieżne interpretacje, należy – zakładając racjonalność działania ustawodawcy – woli tej dociekać, badając wewnętrzną strukturę aktu (wykładnia systemowa wewnętrzna). [...] Przy niejasnej wykładni literalnej wykładnia zakładająca racjonalność działania ustawodawcy nie może być również potraktowana jako wykładnia rozszerzająca.

Czynności zwolnione z VAT

1. Dostawa nieruchomości zwolnionych z VAT

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła począwszy od 1 stycznia 2009 r. istotne zmiany dotyczące opodatkowania dostawy nieruchomości. Zasadą jest zwolnienie z VAT nieruchomości z tzw. opcją czy też możliwością wyboru opodatkowania.

Reguła ta stanowi implementację regulacji Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Ponadto, nowelizacja usuwa dotychczasowe niezgodności w tym zakresie polskich przepisów

z przepisami unijnymi. W przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowej, na której stoi budynek lub budowla, dla całej transakcji mają zastosowanie zasady właściwe dla sprzedaży budynku, budowli (z podstawy opodatkowania budynku, budowli nie wyodrębnia się wartości gruntu).

Warunkiem zastosowania zwolnienia jest:

1. brak prawa do odliczenia przez zbywającego VAT naliczonego przy nabyciu, wybudowaniu budynków, budowli lub ich części,
2. nieponiesienie przez zbywającego wydatków na ich ulepszenie w kwocie przekraczającej 30 proc. wartości początkowej nieruchomości, w stosunku do których miał prawo do odliczenia VAT; nawet jeśli wydatki na ulepszenie nieruchomości przekroczyły 30 proc. jej wartości początkowej, to nadal zastosowanie ma zwolnienie, jeżeli tylko była ona w stanie ulepszonym wykorzystywana do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat.

Jeśli podatnicy zakwalifikują daną transakcję do tego zwolnienia, nie dotyczy ich opcja rezygnacji ze zwolnienia i opodatkowania transakcji VAT. Taka transakcja **musi zostać zwolniona z VAT**. Opcja opodatkowania nieruchomości nie może mieć zatem zastosowania do tzw. przymusowego zwolnienia z VAT. Od zasady zwolnienia w przypadku sprzedaży budynku, budowli lub jej części po upływie co najmniej dwóch lat od jego pierwszego zasiedlenia obowiązują odstępstwa. W sytuacji gdy w takim przypadku Powiat opodatkuje taką sprzedaż, która jest przymusowo zwolniona z VAT, nabywca mimo, że działa w dobrej wierze, nie będzie miał prawa do odliczenia VAT.

a. Budynki starsze i młodsze niż 5-letnie

W ustawie o podatku od towarów i usług, zwolniono w art. 43 ust. 10 dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Zwolniono także dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa powyżej, pod warunkiem że:

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

Z kolei w art. 43 ust. 7a wskazano, iż warunku, o nieponoszeniu wydatków w kwocie przekraczającej 30% wartości początkowej nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. u. Nr 54, poz. 535 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Podstawowa stawka podatku VAT, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, wynosi 23%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, 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 – art. 2 ust. 14 ustawy – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

b. Budynki i budowle ulepszone

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

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

Przez pierwsze zasiedlenie, stosownie do art. 2 pkt 14 ww. ustawy, rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

Stosownie do art. 29 ust. 5 ustawy, w przypadku dostawy budynków i budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

Według art. 43 ust. 10 ustawy, 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: są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, 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.

Zgodnie z ust. 11 ww. artykułu, 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.

2. Usługi szkoleniowe finansowane ze środków publicznych oraz akredytacja dla podmiotów szkoleniowych

Zwolnione VAT są usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym – oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

Zwolnione zostały ponadto usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli

a także usługi nauczania języków obcych oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone przez podmioty inne niż wymienione niżej i wyżej. Zwolnieniu podlegać będą także usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (inne niż wymienione w pkt 1): a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w myśl przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, finansowane w całości ze środków publicznych – oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Zwolnienie z VAT usług edukacyjnych obejmuje wyłącznie czynności mające na celu kształcenie i wychowanie. Usługi innego rodzaju wykonywane przez przedszkola, szkoły, szkoły wyższe i prywatne placówki oświatowe nie będą korzystać ze zwolnienia.

a. Akredytacja

Artykuł 68b ustawy o systemie oświaty ustanawia zasadę generalną, zgodnie z którą placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego prowadzące kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych mogą uzyskać akredytację, stanowiącą potwierdzenie spełniania określonych wymogów i zapewniania wysokiej jakości prowadzonego kształcenia. Akredytacja może obejmować całość lub część prowadzonego kształcenia. Akredytację przyznaje kurator oświaty właściwy dla siedziby placówki lub ośrodka, w drodze decyzji administracyjnej wydawanej po przeprowadzeniu przez zespół powołany przez kuratora oświaty oceny działalności danej placówki lub ośrodka.

Akredytację mogą uzyskać jednostki, które spełniają następujące warunki:

- 1) zapewniają bazę wyposażoną w środki dydaktyczne;
- 2) zatrudniają wykwalifikowaną kadre;
- 3) opracowują i udostępniają materiały metodyczno-dydaktyczne.

W postępowaniu o uzyskanie akredytacji kurator oświaty uwzględnia również wyniki nadzoru pedagogicznego sprawowanego nad placówką lub ośrodkiem.

3. Usługi związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym

W ramach zwolnień dotyczących określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym wprowadzonych przez Dyrektywę 112 (Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej) przewidziano między innymi zwolnienie dla usług z zakresu sportu i wychowania fizycznego. Zgodnie z brzmieniem art. 132 ust.1 lit m Dyrektywy Rady 2006/112/WE, Państwa Członkowskie zwalniają świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Usługa podlega zwolnieniu, w sytuacji gdy łącznie są spełnione n/w warunki: jest świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, jest ściśle związana ze sportem lub wychowaniem fizycznym, jest świadczona na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym.

Zwolnienie powyższe ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Zatem, ze zwolnienia mogą korzystać wyłącznie enumeratywnie wymienione w przepisie podmioty, które (drugi warunek) świadczą usługi w nim wymienione. Z uwagi na fakt, że zwolnienie obejmuje 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 (...). Jednostki samorządu terytorialnego co

do zasady nie mogą w tym zakresie korzystać ze zwolnienia z VAT, gdyż nie są wymienione w tym przepisie.

a. Podmioty publiczne oraz inne podmioty uprawnione do stosowania zwolnienia

Jednym z podstawowych warunków stosowania zwolnienia jest świadczenie powyższych usług przez podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku. Ewidentnie ETS sprzeciwia się wprowadzeniu takim regulacjom przez Państwa Członkowskie, które prowadziłyby do stosowania zwolnienia przy tego rodzaju usługach dla podmiotów nastawionych na osiągnięcie zysku.

W orzeczeniu w sprawie Stockholm Lindopark AB (ETS z dnia 18 stycznia 2001 r., C-150/99), Trybunał wyraźnie wskazał, że szwedzkie regulacje prawne, ze względu na brak ograniczenia zwolnienia do organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku naruszyły przepisy wspólnotowe. Co do zasady bowiem szwedzkie ustawodawstwo przewidywało zwolnienie dla dostaw terenów oraz pomieszczeń i ich części dokonywanych na potrzeby związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym. Usługi mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, pod warunkiem świadczenia przez podmioty, organizacje działające non-profit. W innym orzeczeniu (Komisja v. Hiszpania ETS-124/96 z dnia 7 maja 1998 r.), Trybunał wskazał, że wprowadzenie regulacji prawnych, które uzależniają opodatkowanie wyświadczonych usług w zależności od wysokości wnoszonych opłat, może prowadzić do sytuacji sprzecznych z wolą ustawodawcy wspólnotowego. Po drugie, podmiot nastawiony na osiągnięcie zysku, ma prawo skorzystać ze zwolnienia kwotowego, co dodatkowo przesądza o tym, że hiszpańskie regulacje prawne są niezgodne z regulacjami wspólnotowymi.

W praktyce ETS zajął się również kwestią ustalenia jak należy charakteryzować i jakimi cechami winien się wyróżniać podmiot nastawiony na osiągnięcie zysku. I tak w innym orzeczeniu (ETS w sprawie Kennemer Golf & Country Club, C-174/00 z dnia 21 marca 2002 r.), wskazano, że celem zwolnień w VAT czynności, które de facto są świadczone w interesie publicznym jest wprowadzenie korzystniejszego traktowania dla organizacji, których działalność jest nakierowana na rezultaty o charakterze niekomercyjnym. Dla oceny charakteru działań danego podmiotu, konieczna jest ocena całokształtu jego działalności. W ocenie Trybunału, uzależnienie zwolnienia jest ściśle związane z niekomercyjnym charakterem całokształtu całej działalności gospodarczej podmiotu a nie tylko wycinkowo działalności związanej ze sportem.

Ponadto Trybunał uznał, że w sytuacji gdy organizacja stara się cały czas uzyskiwać nadwyżki finansowe ale ma je zamiar przekazywać na świadczenie usług, to taka organizacja może zostać zaliczona do kategorii podmiotów działających non-profit. Podobnie jeśli nadwyżki są dystrybuowane do swoich członków (tak ETS w orzeczeniu z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie Zoological Society of London C-267/00).

b. Podmioty na rzecz których można świadczyć usługi zwolnione z VAT

ETS w sprawie Cantenbury Hockey Club (z dnia 16 października 2008 r., C-253/07) wskazał:

Geneza sporu: Lokalne kluby hokejowe zastrzeżone dla swoich członków, były zrzeszone w England Hockey (organizacji niemającej zarobkowego charakteru, której celem jest promocja i rozwój hokeja w Anglii). W zamian za opłaty stowarzyszeniowe England Hockey świadczyły na rzecz swoich członków, tj. klubów szereg kursów dla trenerów, sędziów, nauczycieli i młodzieży. W ocenie angielskich władz podatkowych tego typu usługi powinny być opodatkowane stawką podstawową, kluby z kolei optowały za zwolnieniem z VAT.

Rozstrzygając wskazany problem Trybunał uznał, że preferencyjnie powinny być traktowane wszystkie usługi sportowe a nie jedynie wybrane i zwolnienie dotyczy sportu w ogóle. Powyższe w ocenie Trybunału oznacza dopuszczalność uprawiania sportu w strukturach organizacyjnych, klubach, stowarzyszeniach. W rezultacie Trybunał uznał, że usługi świadczone w ramach sportów uprawianych w grupach osób lub w ramach klubów sportowych, mogą korzystać ze zwolnienia. Dla oceny czy usługi te są zwolnione nie ma zatem żadnego znaczenia tożsamość formalnego jak i faktycznego adresata, ani tym bardziej forma prawna w jakiej korzysta on z usługi.

Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT świadczone przez jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne

1. Opłaty pobierane według odrębnych regulacji prawnych

Opłaty publicznoprawne pobierane przez podmioty sektora finansów publicznych znajdują swoją podstawę prawną bądź w ustawach szczególnych materialnego prawa administracyjnego lub też w rozporządzeniach właściwych Ministrów, którzy korzystają z właściwych delegacji ustawowych.

a. Definicja opłat publicznoprawnych

Świadczeniami pieniężnymi o charakterze publicznoprawnym są wszelkie rodzaje podatków, opłat oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe lub inne uprawnione organy (art. 2 Ordynacji podatkowej).

Jakkolwiek polski system prawny nie zawiera definicji ww. opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, to odwołując się do dorobku doktryny należy stwierdzić, iż opłatami o charakterze publicznoprawnym oraz niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wszystkie (za wyjątkiem podatków) należności o charakterze publicznoprawnym. Należności te są bezzwrotne, przymusowe i nieodpłatne. Nie mają zatem charakteru cywilnoprawnego lecz publicznoprawny. Obowiązek zapłacenia tych opłat i należności pozostaje w związku z prowadzeniem określonej działalności zgodnej z istniejącym stanem prawnym.

Opłaty i należności pieniężne o charakterze publicznoprawnym podlegają z zasady reżimowi Ordynacji podatkowej i ustalane są głównie decyzjami administracyjnymi. Mogą też wynikać z mocy prawa. Należności te mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Warto zwrócić uwagę, że spory dotyczące opłat i należności publicznoprawnych rozstrzygane są przez sądownictwo administracyjne, nie zaś przez sądy cywilne.

W tej grupie znajdują się opłaty za usługi publiczne (np. za zwiedzanie ogrodów botanicznych i zoologicznych) a także opłaty za prawo korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (np. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego, opłaty za szczególne korzystanie z wód oraz urządzeń wodnych, opłaty za umieszczanie odpadów na składowisku odpadów, opłaty związane z badaniem laboratoryjnym próby substancji trującej, opłaty abonamentowe oraz za używanie niezarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego, opłaty za używanie linii, urządzeń lub sieci telekomunikacyjnej, opłaty za nielegalnie pobrane paliwo lub energii, opłaty za czynności organów dozoru technicznego itd.).

Do opłat tych stosuje się przepisy ustawy o cenach. Nie podlegają one tym samym Ordynacji podatkowej (zobacz np. uchwała NSA z dnia 17 lipca 2000 r., FPK 1/2000,

w sprawie opłat za usuwanie drzew i krzewów).

Z kolei opłaty administracyjne pobierane są za określone czynności urzędowe. W tej grupie znajdują się opłaty, których większość ma charakter zbliżony do ceny za usługi (tzw. opłaty użytkownika, pobierane za korzystanie z urządzeń utrzymywanych w interesie publicznym).

W tej grupie znajdują się opłaty za np. usługi publiczne (np. za zwiedzanie ogrodów botanicznych i zoologicznych) a także opłaty za prawo korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (np. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego, opłaty za szczególne korzystanie z wód oraz urządzeń wodnych, opłaty za umieszczanie odpadów na składowisku odpadów, opłaty związane z badaniem laboratoryjnym próby substancji trującej, opłaty abonamentowe oraz za używanie niezarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego, opłaty za używanie linii, urządzeń lub sieci telekomunikacyjnej, opłaty za nielegalnie pobrane paliwo lub energię, opłaty za czynności organów dozoru technicznego itd.).

Do opłat tych stosuje się przepisy ustawy o cenach. Nie podlegają one tym samym Ordynacji podatkowej (zobacz np. uchwała NSA z dnia 17 lipca 2000 r., FPK 1/2000, w sprawie opłat za usuwanie drzew i krzewów).

Z kolei opłaty administracyjne pobierane są za określoną czynność urzędową. W tej grupie znajdują się - wg cyt. komentarza - opłaty za usługi organów administracji publicznej (państwowej i samorządowej). Obejmują one opłaty: skarbową, administracyjną, paszportową, konsularną, legalizacyjną, probierczą, patentową itd. Do większości z nich mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Wskazują na to przepisy ustanawiające te opłaty bądź też decyduje o tym fakt, iż do ich poboru są uprawnione organy podatkowe lub inne organy, pełniące najczęściej rolę płatnika albo inkasenta (patrz wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 1998 r., nr PO 6-N/861-1150-7547/97, SP/PO-K-861-858-4802/98, SP 1/S-861-101-1736/99).

Opłaty publiczne są daninami publicznymi i stanowią dochody budżetowe lub dochody wyodrębnionych funduszy celowych. Opłaty te - w ocenie autora ww. komentarza C. Kosikowskiego - różnią się od podatków cechą odpłatności (ekwiwalentności), której nie mają podatki. Odpłatność opłaty może mieć charakter symboliczny i nie musi nawiązywać do rzeczywistych kosztów otrzymanej w zamian za wniesienie opłaty usługi urzędowej. Niekiedy jednak ustanawia się opłaty na wysokim poziomie, aby zapobiec niepotrzebnemu uruchamianiu czynności urzędowych. Niektóre opłaty pełnią także funkcje fiskalne, np. wysokie opłaty za rzadko udzielane koncesje (w radiofonii i telewizji lub w przypadku budowy bądź eksploatacji autostrad płatnych). Pewne opłaty są także zbliżone do ceł lub składek. System opłat publicznych tworzą również tzw. opłaty lokalne, do których zalicza się: opłatę targową, opłatę miejscową, czy opłatę administracyjną.

Natomiast niepodatkowe należności budżetowe, to np.: opłaty eksploatacyjne za wydobywanie kopalni (na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo geologiczne i górnicze, Dz. U. Nr 27, poz. 96 z późn. zm.); opłaty pobierane od osób wchodzących do kasyna gry oraz do salonu gry w bingo pieniężne (art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych, Dz. U. z 1998 r. Nr 102, poz. 650 z późn. zm.); opłaty elektryfikacyjne; opłaty melioracyjne; opłaty za urządzenie zbiorowego zaopatrzenia wsi w wodę i urządzenia kanalizacyjne wykonane przez państwo; kwoty nienależne i dodatkowe oraz inne związane z naruszeniem ograniczeń w swobodzie kształtowania cen; opłata patentowa pobierana na podstawie art. 222 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. -

Prawo własności przemysłowej (Dz. U. Nr 49, poz. 508) przez Urząd Patentowy; opłata za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych (tak w wyroku NSA z 25.05.2004 r. GSK 93/04).

b. Opłaty publicznoprawne kontra opłaty cywilnoprawne

Pobranie opłat publicznych i wynikające stąd stosunki prawne kształtowane są wyłącznie przez normy prawa publicznego. Natomiast w prawie cywilnym norma prawna nie reguluje treści stosunku prawnego, gdyż podstawowe znaczenie dla jej ukształtowania ma wola stron tego stosunku (wyrażona w umowie).

Stosunek podatkowo-prawny związany z opłatami publicznymi ma zatem swoje źródło nie w wyrazie woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (w umowie) lecz wyłącznie w ustawie. Swoboda woli stron, stanowiąca podstawową zasadę stosunków zobowiązaniowych w prawie cywilnym, tutaj nie występuje.

Opłaty są daniną publiczną, jeśli obowiązek ich wniesienia wynika z przepisów o charakterze publicznoprawnym. W sytuacji gdy organ podlegający prawu publicznemu został na mocy określonych przepisów prawa zobligowany do wykonania określonej czynności, za którą pobiera ściśle określoną wysokość opłaty, to opłata ta jest daniną publiczną. Inaczej niż w prawie cywilnym umowa między wierzycielem a dłużnikiem nie odgrywa tu żadnej roli, gdyż stosunek zobowiązaniowy nie z niej się wywodzi, lecz bezpośrednio z ustawy - ma swe źródło w prawie publicznym (tak: Ryszard Mastalski w głosie do wyroku SN z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00 – Orzecznictwo Sądów Polskich 2003/4/53).

Jednym z podstawowych warunków odpowiedniego stosowania prawa podatkowego VAT do określonych stanów faktycznych związanych z opodatkowaniem należności i opłat będzie zatem właściwe oddzielenie opłat publicznych od opłat wynikających z zawartych umów cywilnoprawnych.

Podmioty prawa publicznego wykonują przede wszystkim funkcje w zakresie administracji publicznej, a także funkcje zarządzające (głównie swoim majątkiem). Administracja publiczna to zespół czynności, które są realizowane przez podmioty publiczne w zakresie funkcji administracyjnych i zarządzających. Usługi administracji publicznej są czynnościami władczymi wymagającymi wydania aktu administracyjnego (decyzji, postanowień i innych aktów podobnego typu) i jako takie są czynnościami niepodlegającymi VAT.

Podmiotami wykonującymi usługi administracji publicznej są w szczególności:

- 1) naczelne, centralne i terenowe organy administracji publicznej,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa),
- 3) organy rządowe,
- 4) organy konstytucyjne (Trybunał Stanu i Trybunał Konstytucyjny),
- 5) państwowe organy podatkowe oraz celne,
- 6) organy kontrolujące i zarządzające skarbem państwa,
- 7) misje dyplomatyczne i konsularne,
- 8) sądy, prokuratury, zakłady karne, areszty i ośrodki resocjalizacyjne,
- 9) policja państwowa,
- 10) państwowa i ochotnicza straż pożarna.

Konsekwencją traktowania usług administracji publicznej jako czynności (usług) niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT jest brak obowiązku traktowania

otrzymywanych z tego tytułu opłat jako obrotu zwolnionego dla celów VAT i umieszczania ich w składanej dla celów VAT deklaracji rozliczeniowej VAT-7. Podmiot podlegający prawu publicznemu (tj. zarówno organ władzy publicznej, jak i urząd go obsługujący, a także jednostka samorządu terytorialnego i urząd ją obsługujący) niebędący przy wykonywaniu usług administracji publicznej podatnikiem podatku VAT w zakresie tego typu realizowanych zadań publicznych, nie jest zobowiązany: uwzględniać w deklaracji VAT-7 wpływów z odpłatnie świadczonych usług administracyjnych o symbolu PKWiU 75 – jako obrotu zwolnionego od VAT oraz wystawiać faktur VAT dokumentujących wykonywanie ww. usług (ewentualnie tylko na żądanie rachunki).

Ponadto w zakresie wykonywania usług administracji publicznej organy je wykonujące nie mają prawa do odliczeń podatku naliczonego od zakupów towarów i usług związanych z tą publiczną działalnością administracyjną.

c. Oplata za zajęcie pasa drogi

Zarządcą drogi jest organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego właściwości należą sprawy z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg. Zarządcami - co do zasady - są dla poszczególnych kategorii dróg:

- 1) krajowych - Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad,
- 2) wojewódzkich - zarząd województwa,
- 3) powiatowych - zarząd powiatu,
- 4) gminnych - wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Tak wynika z art. 19 ustawy z dnia 21.03. 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. Nr 204, poz. 2086 ze zm.).

Ponadto, stosownie do treści art. 39 ust. 1 ww. ustawy zabronione jest dokonywanie w pasie drogowym czynności, które mogłyby powodować niszczenie lub uszkodzenie drogi i jej urządzeń albo zmniejszenie jej trwałości oraz zagrażać bezpieczeństwu ruchu drogowego. Jednak w szczególnie uzasadnionych przypadkach zgodnie z art. 39 ust. 3 ww. ustawy lokalizowanie w pasie drogowym obiektów budowlanych lub urządzeń niezwiązanych z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego może nastąpić wyłącznie za zezwoleniem właściwego zarządcy drogi wydanym w drodze decyzji administracyjnej. Ponadto w myśl art. 40 ust. 1 ww. ustawy zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg również wymaga zezwolenia zarządcy drogi, wydanego w drodze decyzji administracyjnej.

Właściwy zarządca drogi przy udzielaniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego stosownie do art. 40 ust. 11 ww. ustawy, nalicza i pobiera, w drodze decyzji administracyjnej, opłatę za zajęcie pasa drogowego. W sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług odpłatnych czynności udostępniania pasa drogowego, Minister Finansów w piśmie nr PP1-811-236/KSz/PP 372 z dnia 13 maja 2005 r. uznał, iż sposób opodatkowania tych czynności zależy od tego, kto te czynności wykonuje. A mianowicie, czy jest to jednostka samorządu terytorialnego, czy też organ władzy publicznej.

Zdaniem Ministra Finansów, zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Oznacza to, że czynności wykonywane przez organy władzy publicznej (oraz urzędy

obsługujące te organy) w ramach realizacji swoich zadań są – co do zasady – wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jeśli jednak czynności te wykonywane są na podstawie umów cywilnoprawnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

d. Oplata za sporządzenie i wydanie specyfikacji istotnych warunków zamówienia publicznego

Wskazanie potrzeb zamawiającego, szacowanie wartości zamówienia, umożliwienie wykonawcom sporządzenia ofert odpowiadających rzeczywistemu zapotrzebowaniu zamawiającego stanowi istotę specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Zamawiający, dokonując zamówienia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, związany jest przepisami prawa, w szczególności ustawą z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (DzU z 2004 r. nr 19, poz. 177 ze zm.), a także Dyrektywą Rady z dnia 14 czerwca 1993 r. dotyczącą koordynacji procedur w zakresie udzielania zamówień publicznych na dostawy (93/36/EWG). Dodatkowe perturbacje w zakresie stosowania tych regulacji wprowadza ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 29 prawa zamówień publicznych zamawiający ma obowiązek opisanie przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, z uwzględnieniem wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty. Wydaje się, że zwrot „dostatecznie dokładne i zrozumiałe określenia” należałoby odnieść do konkretnego języka fachowego, który wykorzystuje się w danej branży. Specyfikacja kierowana jest przecież w praktyce do podmiotów-profesjonalistów, zawodowo działających w danej branży. Dodatkowo należy zaznaczyć, że opisanie w sposób dokładny przedmiotu zamówienia stanowi również ochronę dla samego zamawiającego, nie dając podstaw do twierdzenia, że doszło w tym zakresie do naruszenia przepisów prawa. Przedmiot zamówienia powinien być opisany za pomocą w miarę obiektywnych cech jakościowych i technicznych. Chodzi tu o pewne cechy właściwe dla danego przedmiotu dostawy w ogólności, a nie w szczególności, czyli nie w odniesieniu do konkretnego produktu.

W praktyce funkcjonowania regulacji prawnych normujących kwestie zamówień publicznych największe problemy stwarza interpretacja art. 29 ust. 2 przywoływanej ustawy Prawo zamówień publicznych (Pzp), który wskazuje, że przedmiotu zamówienia nie można opisywać w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję. Interpretacji tego wymogu nie można dokonywać bez właściwej analizy art. 7 ustawy, który statuuje w ogólności zasadę uczciwej konkurencji, a także zasadę równego traktowania wykonawców. Jeśli chodzi o zakaz wynikający z ust. 2 art. 29 Pzp, to stwierdzić należy, że dopuszcza on nakazanie zamawiającemu doprowadzenie do pewnej konkurencji pomiędzy wykonawcami, którzy mogą spełnić wymogi w zakresie przedmiotu dostawy, bez jednoczesnego ograniczania dostępu do samego zamówienia.

W wyroku Zespołu Arbitrów z dnia 28 czerwca 2000 r. (UZP/ZO/0-602/00) podano, iż: „(...) wskazanie w specyfikacji istotnych warunków zamówień wymogów technicznych dotyczących przedmiotu zamówienia trudnych do spełnienia dla Odwołującego lub innego oferenta nie stanowi dostatecznej podstawy do uznania, że przedmiot zamówienia określony został w sposób naruszający zasadę z art. 29 ust. 2 ustawy o zamówieniach publicznych”. Natomiast sam „przetarg organizowany jest w celu wyboru oferty najkorzystniejszej dla użytkownika, a nie najlepszej w świetle jakichś obiektywnych kryteriów”, jak wskazał Sąd

Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 16 czerwca 2003 r., sygn akt V Ca 1213/02.

– Specyfikacje w klasyfikacjach statystycznych

Zgodnie z opinią Urzędu Statystycznego z dnia 11 marca 2003 r., znak OISK-5672/KU-84/24-1870/03, dokumentacji w postaci specyfikacji istotnych warunków zamówienia (w ramach procedury przetargu), za którą obciążani są dostawcy lub wykonawcy zgłaszani do przetargu, nie należy traktować jak towaru. Również organizowanie przetargów dla własnych potrzeb nie jest odrębnie klasyfikowane i mieści się w zakresie grupowania obejmującego działalność podstawową według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Pobieranie opłat za dokumentację związaną z przetargiem nie wynika z handlu tą dokumentacją, należy więc je klasyfikować w grupowaniu dotyczącym usług świadczonych przez dany podmiot (opinia Urzędu Statystycznego z dnia 3 grudnia 2002, znak WRE-02-5672-801/2002). **Niezależnie od powyższego, stanowisko organów podatkowych w tym zakresie wskazuje, iż specyfikacja nie jest ani usługą (wydanie-świadczenie) ani dostawą towarów, co oznacza, że nie podlega opodatkowaniu VAT.**

e. Dodatkowa opłata roczna od użytkownika wieczystego

Jednostka samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa oddają na podstawie umów o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste grunty celem ich zagospodarowania. Powyższe umowy określają ściśle sposób, jak i termin ich zabudowy. W przypadku niedotrzymania terminu zagospodarowania mogą zostać ustalone w drodze administracyjnej dodatkowe opłaty roczne obciążające użytkownika wieczystego, niezależnie od opłat z tytułu użytkowania wieczystego. Takie dodatkowe opłaty roczne obciążające użytkownika wieczystego w związku z niewywiązaniem się z umowy o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste mają charakter opłat sankcyjnych. Opłaty o charakterze sankcyjnym nie mieszczą się w zakresie „przedmiotu opodatkowania” podatkiem VAT. Stąd też nie są ani odpłatną dostawą towarów ani odpłatnym świadczeniem usług, a w ślad za tym nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Zważywszy ponadto na fakt, iż opłaty te ustalane są wyłącznie w drodze decyzji administracyjnej, nie zaś na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy stronami, czynności te wyłączone są z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

f. Opłata za samowolne wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej

Z tytułu samowolnego wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolnej określa się należności typu sankcyjnego. Według obowiązującej ustawy z 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. z 1995 r. nr 16, poz. 78, ze zm.), należności z tytułu samowolnego wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolnej wpłaca się na Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych, który jest państwowym funduszem celowym (por. art. 23 i nast. ustawy z 1995 r.). Ta publicznoprawna należność jako należność sankcyjna nie podlega podatkowi od towarów i usług.

g. Przenoszenie opłat publicznoprawnych na osoby trzecie

Zasadniczo koszty opłat administracyjnych i skarbowych, także różnego rodzaju podatków (np. podatku od nieruchomości) lub innych danin publicznoprawnych, rozumiane jako zwrot poniesionych kosztów w ramach świadczonej określonej czynności głównej są – odmiennie od powyższego opisanego niepodlegania tych opłat opodatkowaniu podatkiem VAT

w pierwotnym ich wymiarze – czynnością objętą tym podatkiem w ramach tej innej świadczonej czynności.

Zdarzają się jednak odosobnione stanowiska, iż przenoszenie na odbiorcę usług poniesionych przez świadczącego usługę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (np. polegającej na podpisywaniu umów o wykonanie projektów wraz z uzyskaniem prawomocnego pozwolenia na budowę ze stosownymi opiniami i uzgodnieniami), kosztów opłat administracyjnych i skarbowych, rozumiane jako zwrot poniesionych kosztów nie jest czynnością objętą tym podatkiem (tak Pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu 2005.04.25 PP/443-8/13/05). Przenoszenie kosztów opłat publicznoprawnych w ramach świadczonej określonej czynności głównej, podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT wg stawki obowiązującej wobec czynności głównej, omówimy na przykładzie przenoszonego przez wynajmującego na najemcę podatku od nieruchomości oraz przenoszonych opłat za certyfikację i legalizację ciepłomierzy.

W O J T
Sławomir Stupczyński