

Załącznik D
DO PROCEDURY ROZLICZANIA
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG VAT
W GMINIE RYJEWO

Spis treści

Szczegółowe zasady gospodarowania nieruchomościami publicznymi- opis	2
1. Regulacje cywilnoprawne odnoszące się do nieruchomości istotne z punktu widzenia podatku VAT.	2
2. Podział nieruchomości w prawie cywilnym istotny z punktu widzenia podatku VAT.	3
a) nieruchomości budynkowe	3
b) Nieruchomości lokalowe	4
c) Nieruchomości rolne	5
d) Prawo wieczystego użytkowania gruntu	6
e) Spółdzielcze prawa do lokali	7
f) Udział w nieruchomości	9
Wpływ orzeczenia tsue C-276/14 z dnia 29.09.2015r. na pojmowanie ekonomicznego prawa do dysponowania Nieruchomością. GMINA i Powiat jako podatnik VAT.	11
1. Definicja podatnika w podatku od towarów i usług	11
2. Pojęcie „świadczącego usługi związane z nieruchomościami” po orzeczeniu TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r.	11
2.1. Budynki, budowle lub ich części, grunty	11
2.2. Rola miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych.	13
2.3. Rola decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych	13
2.4. Rola studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego oraz ewidencji gruntów w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych	13
2.5. Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.)	14
2.6. Użytkowanie wieczyste	14

Wpływ orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. na wewnętrzne stosunki pomiędzy Gminą/Powiatem a gminnymi/ powiatowymi jednostkami budżetowymi w procesie gospodarowania nieruchomościami	15
Sposób dokumentowania czynności z zakresu gospodarowania nieruchomościami publicznymi po centralizacji/ konsolidacji VAT	16
1. Najem, dzierżawa nieruchomości w Gminie.	16
2. Przestrzeganie terminów płatności za faktury w Gminach.	17
3. Dokumentowanie najmu w Gminie	17
4. Termin wystawienia faktury z tytułu najmu	18
5. Wynajem dla "nie podatników"	18
6. Dostawa mediów w związku z umową najmu	18
Podstawa opodatkowania czynności związanych z gospodarowaniem mieniem publicznym, stawki VAT przy nieruchomościach w 2016 r. i w 2017 r.	20
1. Podstawa opodatkowania przy poszczególnych czynnościach związanych z gospodarowaniem mieniem publicznym, stawki VAT przy nieruchomościach	20
2. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych	21
3. Ustanowienie i sprzedaż prawa użytkowania wieczystego w podatku VAT	21
4. Zamiana nieruchomości i skutki w VAT	23
Obowiązek podatkowy od usług związanych z wykorzystywaniem nieruchomości po centralizacji VAT w Gminach.	25
1. VAT od umów najmu-czynsz	25
2. Zwolnienia przy najmie	25
3. Najem opodatkowany stawką VAT 8%	26
Zwolnienia z VAT nieruchomości.	27
1. Zaliczki, przedpłaty, zadatki, raty w najmie	29
a) Definicja zaliczki	29
b) Faktura zaliczkowa	30
c) Stawka VAT na zaliczkę	31
d) Przyjęcie zaliczki na poczet transakcji krajowych,	31
e) Przyjęcie zaliczki na poczet dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze	31
f) Podstawa opodatkowania VAT przyjętej i wpłaconej zaliczki	32
g) Zwrot zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty – skutki w podatku VAT	32
h) Zaliczka a zadatek	33
i) Zaliczka a wadium i kaucja	34
j) Zaliczki nie objęte VAT	34
k) Zaliczka/wadium wpłacone do depozytu w Gminie	36
2. Obowiązek podatkowy w VAT od czynności związanych z gospodarowaniem nieruchomościami w Gminie	36

Szczegółowe zasady gospodarowania nieruchomościami publicznymi - opis

1. Regulacje cywilnoprawne odnoszące się do nieruchomości istotne z punktu widzenia podatku VAT.

Podstawowy podział rzeczy to podział na rzeczy ruchome i nieruchomości. Kodeks cywilny zawiera jedynie definicję nieruchomości, stąd też, *a contrario*, ruchomością jest wszystko to, co nie jest nieruchomością (W.J. Katner (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1180). Kodeks cywilny w art. 46 § 1 wyjaśnia co należy rozumieć pod pojęciem nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Na tle art. 46 § 1 k.c. można wyróżnić nieruchomości gruntowe, nieruchomości budynkowe i części budynków, czyli nieruchomości lokalowe, przy czym nieruchomości budynkowe i lokalowe mogą powstać wyłącznie z mocy przepisów szczególnych (A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne*, 2001, s. 234). Jeżeli nie zachodzą przesłanki do ustalenia odrębnych nieruchomości budynkowych lub lokalowych, znajduje zastosowanie art. 48 k.c. dotyczący części składowych gruntu oraz w odniesieniu do ruchomości połączonych z nieruchomością w taki sposób, że stały się częściami składowymi nieruchomości, zasada *superficies solo cedit*, wyrażona wprost w art. 191 k.c.

Nieruchomość gruntowa jest to wydzielona powierzchnia gruntu ze względu na odrębny przedmiot własności. Granice określające nieruchomość jako wydzieloną część powierzchni ziemskiej należy rozumieć w sensie formalnoprawnym a nie w sensie fizycznym. Fizyczny podział nieruchomości jest mniej ważny niż ten prawny. Ustawione ogrodzenie nie musi być zawsze takie samo jak granice danej nieruchomości i dlatego nie można się sugerować fizycznym wydzieleniem nieruchomości lecz prawnym stanem, który jest ujawniony w księdze wieczystej i w ewidencji gruntów. Jedynie marginalnie należy w tym miejscu zasygnalizować, iż dla celów podatku VAT – o czym będzie mowa w dalszej części pozycji – ewidencja gruntów co do zasady nie ma żadnego znaczenia. Nieruchomość może składać się z jednej lub kilku działek gruntu. Nieruchomość nie musi być oceniana jako ciągła część powierzchni ziemskiej. Oznacza to, że nieruchomość gruntowa może składać się z kilku, oddzielnie położonych działek, będących własnością tej samej osoby (lub kilku osób) i zapisanej w jednej księdze wieczystej.

W orzecznictwie sądowym wskazuje się na dwie przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby można mówić o nieruchomości gruntowej, to znaczy wspomniane wyodrębnienie części powierzchni ziemskiej przez oznaczenie jej granicami oraz uczynienie z tego przedmiotu odrębnej własności.

W wyroku z dnia 26 lutego 2003 r. Sąd Najwyższy II CKN 1306/00 stwierdził, że „dwie niezabudowane działki gruntu graniczące ze sobą i należące do tego samego właściciela, dla których jest prowadzona jedna księga wieczysta, stanowią – w rozumieniu art. 46 § 1 k.c. –

jedną nieruchomości gruntową”.

„W rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie ma kwestia, czy dwie sąsiadujące ze sobą działki pozwanych – będące przedmiotem przyrzeczonej umowy sprzedaży – dla których jest prowadzona jedna księga wieczysta, są odrębnymi nieruchomościami gruntowymi, czy też stanowią jedną nieruchomość gruntową. Rozstrzygnięcie tej kwestii wiąże się z pojęciem nieruchomości gruntowej, które należy do zagadnień spornych. Nieruchomość gruntowa jest bowiem ujmowana bądź w znaczeniu prawnorzeczowym, bądź wieczystoksięgowym.

Podstawowe znaczenie dla pojęcia nieruchomości ma art. 46 § 1 k.c., który stanowi, że nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Z przytoczonego przepisu wynika, że część powierzchni ziemskiej stanowi nieruchomość gruntową, jeżeli została wyodrębniona fizycznie i prawnie w taki sposób, że może być traktowana w obrocie prawnym jako samodzielny przedmiot. Do takiego wyodrębnienia części powierzchni ziemskiej może dojść również na skutek założenia dla niej księgi wieczystej. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. Nr 19, poz. 147 ze zm., dalej: Kwh) księgę wieczystą prowadzi się bowiem w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości. Założenie księgi wieczystej oznacza, że jest tyle nieruchomości, ile jest ksiąg wieczystych, ponieważ – w myśl art. 24 Kwh – dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

W realiach rozpoznawanej sprawy decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia rozważanej kwestii mają okoliczności tej sprawy. Wobec bezspornych faktów, że działki pozwanych sąsiadują ze sobą i są objęte jedną księgą wieczystą, należało uznać, że stanowią one jedną nieruchomość gruntową. Odmienny pogląd godziłby w podstawową funkcję ksiąg wieczystych, jaką jest ustalenie stanu prawnego wpisanej do księgi wieczystej nieruchomości jako odrębnego przedmiotu własności i samoistnego przedmiotu obrotu prawnego. Byłby on także niezgodny z ustawową zasadą, że dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.”

2. Podział nieruchomości w prawie cywilnym istotny z punktu widzenia podatku VAT.

a) nieruchomości budynkowe

Nieruchomości budynkowe mogą powstać jedynie z mocy przepisów szczególnych. W świetle przepisów kodeksu cywilnego nieruchomości budynkowe nie są jednak objęte prawem samoistnym, a jedynie prawem związanym z innym prawem do gruntu. W świetle art. 235 § 2 k.c. odrębna własność budynków wzniesionych na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest prawem związanym z prawem użytkowania wieczystego, bądź też – jak stanowią art. 272 § 3 i art. 279 § 2 k.c. – z prawem użytkowania (E. Gniewek

(w:) E. Gniewek, *Komentarz*, 2006, s. 110). Oznacza to, że odrębna własność budynku nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu, dzieli zawsze los prawny prawa głównego.

Zasada *superficies solo cedit*, wyrażona w art. 47, 48 i 191 k.c., nie ma w prawie polskim charakteru bezwzględny. Jednym z wyjątków od tej zasady jest występowanie w systemie prawa budynków jako odrębnych od gruntu nieruchomości. Dotyczy to jednak wyłącznie budynków trwale z gruntem związanych (art. 46 § 1 k.c.); pozostałe budynki mają status rzeczy ruchomych. Według art. 46 § 1 k.c., trwale związany z gruntem budynek może być odrębną nieruchomością tylko wówczas, gdy stanowi tak przepis szczególny.

W obecnym stanie prawnym odrębna własność budynków może powstać na podstawie:

- a) art. 235 k.c., który dotyczy m.in. budynków znajdujących się na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste;
- b) art. 279 § 1 k.c., odnoszącego się m.in. do budynków wniesionych na gruncie stanowiącym wkład gruntowy;
- c) art. 13 ust. 1 i 2 ustawy o pracowniczych ogrodach działkowych, statuującego własność budynków przeznaczonych do wspólnego korzystania przez użytkowników działek (właścicielem jest Polski Związek Działkowców) oraz budynków znajdujących się na działce, które zostały wykonane lub nabyte ze środków finansowych użytkownika działki (właścicielem jest użytkownik działki).

W obrocie mogą także występować nieruchomości budynkowe, które powstały na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów. Do nieruchomości tych należą:

- a) budynki wyłączone przez rolników, którzy na podstawie przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 1983 r. przekazali państwu za rentę swoje gospodarstwa rolne;
- b) budynki stanowiące nieruchomość na podstawie art. 553 k.c., który stwarzał jedynie domniemanie, że budynki są przedmiotem własności właściciela gruntu; na mocy umowy wznoszący budynek mógł więc zostać właścicielem budynku, nie będąc zarazem właścicielem gruntu;
- c) budynki znajdujące się na gruntach objętych dekretem z 26 października 1945 r.

Od budynku należy odróżnić budowle, do których można zaliczyć szereg obiektów takich jak: lotniska, drogi, mosty, maszty, zbiorniki, budowle sportowe, itp. W zależności od spełnienia przesłanek ustawowych budowle będą nieruchomościami lub ruchomościami (W.J. Katner (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1186).

b) Nieruchomości lokalowe

Nieruchomości lokalowe są to części budynków, o ile na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Przepisy szczególne regulujące ustanawianie odrębnej własności lokali znajdujemy w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (dalej jako: U.w.l.) oraz ustawie z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm. – dalej jako: U.s.m.). Artykuł 2 ust. 2 U.w.l. samodzielny lokal mieszkalny definiuje

jako wydzieloną trwałymi ścianami izbę lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, bądź też wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem na inne cele niż mieszkalne. Do lokalu mieszkalnego, jako części składowe, mogą przynależeć inne pomieszczenia, nawet do niego bezpośrednio nieprzylegające, jak np. strych, komórka, garaż. Odrębna własność lokalu powstaje jedynie w razie jej ustanowienia bądź w drodze umowy lub jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości, bądź w razie orzeczenia sądu (art. 7 U.w.l.). Zdarzenia te mają charakter konstytutywny, a do powstania prawa konieczne jest dokonanie wpisu w księdze wieczystej.

Przez chwilę należy ponadto skupić się nad wyodrębnieniem własności lokalu, która to czynność pociąga za sobą jako prawo z nim związane udział w nieruchomości wspólnej. Uznaje się za nią grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właściciela lokalu (art. 1-3 U.w.l.). Wyróżnienie nieruchomości wspólnej powoduje, że jest ona osobną nieruchomością poza nieruchomościami, jakimi stały się wyodrębnione lokale. Jest więc przedmiotem tzw. współwłasności przymusowej, znanej odkąd prawo pozwala na wyodrębnienie części budynków w postaci odrębnych lokali (nieruchomości w nieruchomości).

Wspomniana U.w.l. wyróżnia lokale, lokale socjalne i lokale zamienne jako przedmiot, zwłaszcza stosunku najmu. Mowa jest o lokalu zaspokajającym potrzeby mieszkaniowe, a także o pracowni twórcy. Nie są nim pomieszczenia przeznaczone do krótkotrwałego pobytu osób, jak internaty, bursy, pensjonaty, hotele, domy wypoczynkowe i budynki temu służące (określenie lokalu w art. 2 U.w.l.).

Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych odwołuje się do określenia lokalu w U.w.l. Dodatkowo wyjaśnia pojęcie domu jednorodzinnego jako domu mieszkalnego oraz samodzielnej części domu bliźniaczego lub szeregowego przeznaczonej przede wszystkim (a więc nie tylko) do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych (art. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych). Podstawowe znaczenie ma regulacja odrębnej własności lokalu powstająca z chwilą wpisania tego prawa do księgi wieczystej. Można obecnie ustanowić odrębną własność lokalu mieszkalnego oraz, co było do kwietnia 2001 r. niemożliwe – lokalu użytkowego w budynku będącym własnością spółdzielni mieszkaniowej. Nie jest dopuszczalne ustanowienie odrębnej własności lokalu poprzez decyzję administracyjną (tak: trafnie w ocenie autorów Sąd Najwyższy w orzeczeniu z dnia 30 marca 1998 r., III CKU 7/98, niepubl.). Może to nastąpić umownie, jednostronną czynnością prawną lub orzeczeniem sądowym (por. S. Rudnicki (w:) S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego...*, 2003, s. 183, 184; E. Gniewek (w:) *Kodeks cywilny ...*, red. E. Gniewka, t. I, s. 171).

c) Nieruchomości rolne

W art. 46¹ kodeksu cywilnego zawarta została definicja nieruchomości rolnej. Zgodnie z nią nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej.

Nieruchomości rolne, jako grunty rolne, są rodzajem gruntów (nieruchomości gruntowych) określonych w art. 46 k.c. Odróżnia się je od nieruchomości leśnych (lasów), mających własną regulację prawną (ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 z późn. zm.). Niektóre przepisy są wspólne, jak chociażby ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych.

Jak wspomniano, w przypadku nieruchomości rolnych chodzi o nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. O uznaniu nieruchomości za grunt rolny decyduje konkretne lub potencjalne jej wykorzystanie w celu prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie (zob. R. Magnuszewski, Glosa do uchwały SN z dnia 20 lipca 1995 r., III CZP 88/95, Palestra 1996, z. 1-2, s. 192). Nie można jednak do tej kategorii gruntów zaliczyć takich, które nie mają i nie będą mogły mieć w przyszłości, nawet dzięki zastosowaniu odpowiednich zabiegów agroturystycznych, charakteru nieruchomości rolnej (tak: W.J. Katner (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1181). Tym samym o charakterze nieruchomości decyduje jej przeznaczenie, a nie aktualny sposób jej wykorzystania. Ustawa dość szeroko określa przeznaczenie nieruchomości rolnych. **To wskazanie, iż o charakterze nieruchomości decyduje jej przeznaczenie, a nie aktualny sposób jej wykorzystania będzie miał fundamentalne znaczenie w podatku VAT, na co należy w tym miejscu już zwrócić szczególną uwagę.**

W wyroku z dnia 9 kwietnia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (II SA/Sz 865/08) wskazał, że art. 46¹ k.c. jest podstawowym przepisem zawierającym definicję kodeksową nieruchomości rolnej. Definicja ta ma także zastosowanie do wszystkich innych ustaw dotyczących nieruchomości (gruntów rolnych), chyba że zawierają one postanowienia odmienne. O rolniczym charakterze gruntu przesądza tylko jego rolnicze przeznaczenie, a nie sposób obecnego wykorzystywania. Dlatego do nieruchomości rolnej należą także odłogi i ugory, które potencjalnie biorąc mogą być wykorzystywane rolniczo. Kryterium wyodrębniającym (cechą wyróżniającą) nieruchomość rolną jest zatem możliwy sposób jej wykorzystania. Nie jest konieczne rzeczywiste prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej, zwierzęcej lub ogrodniczej, sadowniczej czy rybnej.

Z kolei w wyroku z dnia 20 marca 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (I OSK 435/07) wskazał, iż interpretacja art. 46 (1) k.c. prowadzi do wniosku, iż wskazuje on na czysto agronomiczne cechy gruntu, jakie powodują, że uzyskiwanie na nim produktów rolnych jest fizycznie możliwe. Co więcej, uzyskiwanie z gruntu płodów rolnych nie musi faktycznie następować. Artykuł 46 (1) k.c. zadowala się tutaj możliwością, istnieniem pewnej potencjalnej perspektywy uzyskiwania z gruntu płodów rolnych znajdującej swe uzasadnienie w fizyczno-agronomicznych właściwościach gruntu.

d) Prawo wieczystego użytkowania gruntu

Prawo użytkowania wieczystego jest znane zarówno Kodeksowi cywilnemu oraz ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz. U. z 2004

r. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.). **Z podatkowego punktu widzenia, co jest bardzo istotne, prawo to znane jest również ustawom podatkowym, w tym w szczególności ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U Nr 54, poz. 535 ze zm).** Warto zasygnalizować, że w tejże ostatniej ustawie, **prawo użytkowania wieczystego nie jest prawem lecz towarem i podlega opodatkowaniu na takich samych zasadach jak każdy inny towar, z uwzględnieniem jego specyfiki.**

Kodeks cywilny reguluje wyłącznie zagadnienia cywilnoprawne, powołana zaś ustawa o gospodarce nieruchomościami również zagadnienia administracyjnoprawne. W kwestii pozostających poza ustawowym uregulowaniem należy, w drodze analogii, stosować przepisy normujące bądź własność, bądź ograniczone prawa rzeczowe. Użytkowanie wieczyste zostało bowiem uregulowane jako prawo pośrednie łączące w sobie cechy zarówno prawa własności, jak i ograniczonych praw rzeczowych (por. np. K. Pietrzykowski (w:) K. Pietrzykowski (red.), *Komentarz*, t. 1, 2005, s. 654; S. Rudnicki, *Komentarz*, 2007, s. 415, w orzecznictwie np. postanowienie SN z dnia 17 stycznia 1974 r., III CRN 316/73, OSN 1974, z. 11, poz. 197). Z reguły – ze względu na szeroki zakres uprawnień użytkownika wieczystego, upodabniający użytkowanie wieczyste do prawa własności – analogiczne zastosowanie będą miały przepisy o własności w szczególności do takich kwestii jak wspólność tego prawa i jej zniesienie, jego ochrony, stosunków sąsiedzkich (zob. T. Smoczyński, *Ochrona prawa wieczystego użytkowania*, Pal. 1971, nr 3, s. 16; oraz por. też np. wyrok SN z dnia 3 października 2000 r., I CKN 287/00, OSNC 2001, nr 3, poz. 43).

Przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być zgodnie z unormowaniem zawartym w art. 232. § 1 i 2 k.c. grunty stanowiące własność Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Grunty te mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym i osobom prawnym. W wypadkach przewidzianych w przepisach szczególnych przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być także inne grunty Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków.

e) Spółdzielcze prawa do lokali

Ustawa z dnia 15 grudnia 2000r. o spółdzielniach mieszkaniowych (dalej: U.s.m) wprowadza trzy kategorie praw: spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz prawo odrębnej własności lokalu.

Artykuł 9 ust. 1 U.s.m. zawiera istotne postanowienia określające treść lokatorskiego prawa do lokalu i sposób jego powstania. Wprowadza on, w porównaniu ze stanem sprzed wejścia w życie U.s.m., nową zasadę, że prawo to powstaje w drodze umowy cywilnoprawnej pomiędzy członkiem a spółdzielnią. Jest to umowa dwustronnie zobowiązująca, ale nakładająca na każdą ze stron zupełnie inne obowiązki. Członek zobowiązany jest na jej podstawie wnieść wkład mieszkaniowy (który, jak to wynika z dalszych przepisów U.s.m., nie pokrywa pełnych kosztów budowy lokalu, ale ich część) oraz uiszczać opłaty określone w ustawie (o których była mowa w art. 4 ust. 1 U.s.m.) i w statucie spółdzielni,

a spółdzielnia ma mu w zamian oddać do używania lokal stanowiący jej własność (jak to wynika z art. 9 ust. 2 U.s.m.).

Nowelizacja U.s.m. dokonana 19 grudnia 2002 r. wprowadziła także zmiany w treści lokatorskiego prawa do lokalu, usuwając z omawianego przepisu regulację, iż spółdzielnia ma oddać członkowi lokal do używania „przez czas nieoznaczony”.

Należy też przyjąć, że takie spółdzielcze lokatorskie prawo wygasa z chwilą upływu okresu, na które zostało ustanowione – zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 U.s.m. (byłby to przypadek wygaśnięcia prawa z powodów określonych w rozdziale 2 U.s.m. innych niż ustanie członkostwa). A w konsekwencji należy także przyjąć, że w takim przypadku, po wygaśnięciu prawa stosować się będzie przepis art. 11 ust. 2 U.s.m. Spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego jest w istocie prawem do używania mieszkania przez czas określony w umowie pomiędzy członkiem i spółdzielnią (oznaczony lub nieoznaczony), przy czym inne warunki tego używania (także określające treść lokatorskiego prawa do lokalu) wynikają z innych przepisów U.s.m. i ustawy Prawo spółdzielcze.

W przypadku własnościowego prawa do lokalu oraz odrębnej własności lokali często wskazuje się na niewielkie różnice, jakie zachodzą między tymi prawami. Wskazać jednak należy, że pierwsze z nich jest ograniczonym prawem rzeczowym, natomiast drugie stanowi własność. Oba typy podlegają bowiem i spadkobranium i egzekucji oraz można je, nie pytając nikogo o zgodę, wynająć. A jednak spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego z gruntu obowiązujących przepisów jest dużo „słabsze”. Zespół przepisów prawa cywilnego regulujący prawo własności i inne prawa do rzeczy nazwano prawami rzeczowymi. Nieruchomość (a więc i lokal w rozumieniu U.w.l) oznacza przedmiot własności. Podmiot, który to prawo posiada jest właścicielem, natomiast podmiot, który posiada inne prawo majątkowe do nieruchomości niż własność jest tzw. władającym.

W kategorii praw rzeczowych spółdzielcze własnościowe prawo funkcjonuje jako ograniczone prawo rzeczowe, co za tym idzie nie jest własnością, lecz tylko niepełnym prawem majątkowym. Posiadacz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego to nikt inny jak władający, natomiast właścicielem (fizycznie) wciąż pozostaje spółdzielnia. Ponieważ istnieje możliwość zakładania ksiąg wieczystych dla spółdzielczych własnościowych lokali mieszkalnych, w dziale I- Sp tychże ksiąg znajdujemy informację o spółdzielni jako właścicielu gruntu. Nie podlega dyskusji, iż tylko pełna własność daje gwarancję pełnej swobody w dysponowaniu, nawet jeśli praktyka dnia codziennego i niezbyt czytelne regulacje Prawa spółdzielczego oraz U.s.m temu twierdzeniu przeczą. Pamiętajmy, że spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego pozostaje dziedzictwem PRL-u i choć nieco „ucywilizowane” nadal mylnie utwierdza w przekonaniu o posiadaniu pełnej własności. Spółdzielnie co do zasady wychodzą naprzeciw temu stanowi rzeczy, dopuszczając coraz powszechniej wykup potocznie rzecz ujmując – mieszkań – na własność. W tym celu podejmują procedurę wykupu gruntów oraz podejmują uchwały określające przedmiot odrębnej własności lokali w danych nieruchomościach budynkowych. Dopiero wówczas zawierane są umowy notarialne przeniesienia własności lokali. Odrębność lokalu wiąże się nierozzerwalnie z tzw. współwłasnością przymusową, czyli ułamkowym

udziałem w gruncie, na którym posadowiony został budynek, oraz częściach wspólnych budynku (jak klatka schodowa, strych, dach, ściany zewnętrzne). W tym kontekście spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu wydaje się tworem zawieszonym niejako w próżni, w dodatku określonym dość nieprecyzyjnie (gdyż nie stanowi wydzielonej nieruchomości) i lakonicznie w samym dokumencie przydziału bądź umowy ustanawiającej to prawo.

Nabywając spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu ponosimy mniejsze koszty tzn. połowę opłaty notarialnej i w przypadku braku księgi wieczystej nie wnosimy opłaty sądowej za wpis. Skuteczność zbycia spółdzielczego własnościowego prawa nie zależy już od przyjęcia nabywcy w poczet członków spółdzielni. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby posiadacz prawa zrezygnował też z członkostwa w dowolnym momencie. Również pełna własność nie wiąże się z przymusem członkostwa, jakkolwiek korzyści, wynikające z pozostania w spółdzielni biorą górę i należy to mocno zaakcentować. Co prawda członkowie spółdzielni wnoszą opłaty na pokrycie kosztów utrzymania ich lokali, eksploatacji i utrzymania nieruchomości wspólnych, eksploatacji i utrzymania nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni oraz zobowiązań spółdzielni z innych tytułów, a także na pokrycie kosztów działalności społecznej, oświatowej i kulturalnej prowadzonej przez spółdzielnię, to jednak przychody spółdzielni są przeznaczane na dopłaty do kosztów utrzymania mieszkań i obniżają czynsz spółdzielców. Pozbawiając się członkostwa posiadacz własnościowego prawa bądź właściciel pozbawiają się wpływu na sposób zarządzania całą nieruchomością (przykładowo – nie mają prawa głosu na walnych zgromadzeniach) oraz prawa korzystania z pożytków działalności społecznej, oświatowej i kulturalnej, o której wspomniano. Brak członkostwa nie zwalnia mimo wszystko z obowiązku świadczenia na fundusz remontowy. Ów dotyczy jednakowo zamieszkujących nieruchomość budynkową. Nasuwa się jeszcze jedno istotne pytanie o los spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w sytuacji, gdy spółdzielnia ogłasza swą upadłość. Wówczas jednak, z chwilą zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego spółdzielni, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu przekształca się w prawo odrębnej własności, chyba że nabywcą budynku jest inna spółdzielnia mieszkaniowa. Zatem samo zagrożenie „utrąty” spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu jako takie nie występuje samoistnie na gruncie obowiązujących przepisów.

f) Udział w nieruchomości

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (U.w.1) w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni

użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.

Powyższe ustępy (1-3) art. 3 U.w.l. wyrażają zasadę, zgodnie z którą lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomości gruntowa, składająca się z indywidualnej własności samego lokalu (ewentualnie wraz z pomieszczeniami przynależnymi) oraz z ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Zgodnie z ust. 1, prawo własności ułamkowej wspólnych części nieruchomości jest związane z własnością samego lokalu, a obie te części – całość lokalu i ułamek nieruchomości wspólnej, są nierozzerwalnie związane i nie mogą być rozdzielone. Nie można więc sprzedać (zbyć, w języku mówionym ustawy VAT – dokonać dostawy) lokalu bez ułamkowego udziału we własności nieruchomości wspólnej i nie można znieść współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki istnieje odrębna własność lokali w nieruchomości. Wraz z lokalem nabywca nabywa udział w nieruchomości wspólnej – lokalu bez udziału nabyć nie można, podobnie jak udziału bez lokalu.

W świetle omawianego przepisu nie może więc wystąpić sytuacja, w której podmiot nie będący właścicielem żadnego z lokali w danej nieruchomości, jest współwłaścicielem wspólnych jej części (jest w ułamkowej części współwłaścicielem nieruchomości wspólnej). Nie może też wystąpić sytuacja, w której podmiot pozostaje właścicielem wyłącznie samego lokalu, a nie jest współwłaścicielem wspólnych części nieruchomości. Możliwa jest natomiast sytuacja, w której właścicielom różnych lokali przypadają różne udziały we wspólnej części nieruchomości, a także możliwe jest, że udziały te nie są proporcjonalne, ani do wielkości, ani do liczby posiadanych przez nich lokali. Ponadto, w świetle przywoływanych regulacji sam udział właściciela lokalu (-li) w gruncie i wspólnych częściach budynku jest co do zasady taki sam.

WPLYW ORZECZENIA TSUE C-276/14 Z DNIA 29.09.2015R. NA POJMOWANIE EKONOMICZNEGO PRAWA DO DYSPONOWANIA NIERUCHOMOŚCIĄ, GMINA I POWIAT JAKO PODATNIK VAT.

1. Definicja podatnika w podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług podatnikami podatku VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, do 1 kwietnia 2013r. również wówczas, gdy dana czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

2. Pojęcie „świadczącego usługi związane z nieruchomościami” po orzeczeniu TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r.

Zgodnie z orzeczeniem TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. wszelkie świadczenie usług związane z nieruchomościami ma być przyporządkowane jednostce samorządu terytorialnego a sam fakt istnienia lub brak rachunku dochodów własnych pozostaje bez znaczenia dla oceny formalnej, komu przypisać daną sprzedaż. Zatem to czy jednostka samorządu terytorialnego wystawia sama faktury za najem czy też czyni to jednostka budżetowa pozostaje bez znaczenia dla oceny skutków podatkowych w VAT należnym. Zatem pojęcie „świadczącego usługi związane z nieruchomościami” winno być utożsamiane z podatnikiem VAT, którym jest gmina, powiat, województwo a nie jednostka budżetowa. Tym ostatnim zarówno TSUE jak i Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale I FPS 1/13 z 24.06.2013r. odmówił przymiotu „podatnika VAT”.

2.1. Budynki, budowle lub ich części, grunty

Dostawa towarów jest jedną z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dostawa towarów może mieć za przedmiot wyłącznie towary. Dlatego też istotne jest pełne dookreślenie zakresu definicji „towaru”, gdyż jest on przedmiotem znacznej części transakcji opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (VAT). Na gruncie podatku od towarów i usług znaczenie dla uznania danego przedmiotu za towar mogą mieć wyłącznie przepisy ustawy VAT. Normy innych aktów prawnych nie mają tutaj żadnego znaczenia. W szczególności wymaga to mocnego zaakcentowania, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wyraźnie wskazują na **ekonomiczne prawa do rozporządzania towarami jak właściciel a nie własność w sensie cywilistycznym**. W tym znaczeniu już samo wydanie nieruchomości do władania przez podmiot, któremu możemy przypisać cechy podatnika VAT (a więc handlowca, profesjonalisty) jest opodatkowane VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31.12. 2010r. , 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 2011r. na mocy ustawy z dnia 29 października 2010r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, definicja ta ulega zawężeniu, gdyż wskutek zmiany do ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, ustawodawca wskazuje, iż za „towar” należy uznać rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Po nowelizacji ustawy, począwszy od 1 stycznia 2011r. definicja towaru w żaden sposób już nie będzie definiowana w odesłaniu do klasyfikacji statystycznych. Z całą pewnością ułatwi to swobodniejsze poruszanie się po nowej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (tej z 2008r.). Dla celów podatku VAT, klasyfikacja PKWiU z 1997r. celem ujednoczenia standardów stosowanych obecnie dla celów podatków dochodowych i statystyki z podatkiem VAT, zostaje właśnie z dniem 1 stycznia 2011r. zastąpiona nową PKWiU z 2008r. Powyższa zmiana nie powoduje zmiany zakresu opodatkowania podatkiem VAT dostawy nieruchomości dokonywanych przez podatników tego podatku, w tym Gminy i Powiaty.

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.

Na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych, innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. W związku z powyższym należy zauważyć, że istotne znaczenie co do określenia

przeznaczenia gruntu mają ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Przeznaczenie gruntów dla celów ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług należy ustalać tylko w przypadku gruntów niezabudowanych. W przypadku gruntów zabudowanych ustalenie przeznaczenia jest zabiegiem zbędnym.

2.2. 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.

2.3. 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. W przypadku braku MPZP i braku decyzji o warunkach zabudowy z całą pewnością dostawa gruntu nie będzie opodatkowana podatkiem VAT.

2.4. Rola studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego oraz ewidencji gruntów w ustalaniu przeznaczenia gruntów niezabudowanych

W praktyce organów podatkowych najmniejszą wartość dla ustalenia przeznaczenia gruntu przyznawano do 1 kwietnia 2013r. ewidencji gruntów. W ocenie organów podatkowych ewidencja gruntów stanowiła jedynie urzędowy zbiór informacji faktycznych. Wynikające z niej zapisy są odzwierciedleniem stanu faktycznego i prawnego na dzień dokonania wpisu. Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę do planowania przestrzennego, ale tylko w zakresie danych faktycznych w niej zawartych i nie określają przeznaczenia gruntu. Sytuacja prawna uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2013r. kiedy do ustawy VAT wprowadzono definicję terenów budowlanych, która sprowadza się do ustalenia czy dla danego gruntu opracowano MPZP a w przypadku jego braku czy

wydano decyzję o warunkach zabudowy. Z całą pewnością brak i jednego i drugiego powoduje, że nie mamy do czynienia z transakcją objętą podatkiem VAT.

2.5. Grunty niezabudowane (grunty rolne, leśne, zadrzewione, nieużytki, pod akwenami wodnymi itp.)

Opodatkowaniu podlegają grunty budowlane. Jeśli z dokumentów takich jak: miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, wynika, iż mamy do czynienia z gruntami, które nie są terenami budowlanymi to taka sprzedaż nie będzie objęta podatkiem VAT. Stawka VAT w wysokości 22% (od 1 stycznia 2011r., 23%) dotyczy wyłącznie terenów budowlanych.

2.6. Użytkowanie wieczyste

W uchwale 7 sędziów NSA z 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06) wskazano, iż ustanowienie oraz przeniesienie użytkowania wieczystego stanowi dostawę towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. Tym samym, błędny jest pogląd, że – w ramach stosunku użytkowania wieczystego – właściciel gruntu (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego) świadczy na rzecz użytkownika wieczystego usługę. 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). Od tej daty 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, to obecnie nie może obecnie ulegać wątpliwości, iż w tym przypadku mamy do czynienia z towarem. Skoro przez dostawę towarów rozumie się również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa to w konsekwencji mamy do czynienia z towarem. Finalnie oznacza to zatem, że sprzedaż zwykłego gruntu jak również zbycie prawa użytkowania gruntu pojmowane jest dla celów podatkowych analogicznie. Ponadto dla opłat ponoszonych z tytułu użytkowania wieczystego ustawodawca wprowadził przepis art. 19 ust.16b ustawy VAT, z którego jasno wynika, iż są to opłaty ponoszone za „towar” a nie „usługę”.

Zakresem opodatkowania VAT objęta jest nie tylko sama odpłatna dostawa gruntów użytkowanych wieczyście, ale także zrównana z tą dostawą zamiana tych gruntów. 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 zostało dokonane po 1 maja 2004 roku.

3. Wpływ orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. na wewnętrzne stosunki pomiędzy Gminą/Powiatem a gminnymi/ powiatowymi jednostkami budżetowymi w procesie gospodarowania nieruchomościami

a) Czy po orzeczeniu TSUE C-276/14 dochodzi do wzajemnego świadczenia usług przez powiatowe jednostki budżetowe na rzecz Gminy/Powiatu ? lub odwrotnie?

W świetle orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. nie dochodzi do świadczenia usług ani do dostawy towarów pomiędzy powiatem a jednostkami budżetowymi utworzonymi przez powiat.

Ustawa z dnia 5 września 2016r. (specustawa VAT) zakłada, iż z dniem 1 stycznia 2017r. Gminy/Powiaty wejdą we wszelkie prawa i obowiązki powiatowych jednostek budżetowych a te ostatnie z mocy prawa zostaną wykreślone z wszelkich rejestrów prowadzonych przez organy podatkowe dla celów podatku VAT.

Wskutek zapadłego orzeczenia TSUE C-276/14 nie dochodzi zatem do żadnych wewnętrznych świadczeń pomiędzy organem władzy publicznej a jednostkami organizacyjnymi w tym jednostkami budżetowymi oraz zakładami budżetowymi. Te ostatnie również z dniem 1 stycznia 2017 r. zostaną objęte centralizacją rozliczeń podatku VAT (vide Uchwała NSA 4/15 z 26 października 2015r.).

Uznanie, że pomiędzy powiatem a jego jednostkami budżetowymi nie dochodzi do żadnego świadczenia ani usług ani dostaw towarów ma ważne formalnie znaczenie, gdyż to oznacza o braku możliwości zawarcia umowy cywilnoprawnej pomiędzy powiatem a jego jednostkami budżetowymi.

b) Czy pomiędzy jednostkami budżetowymi korzystającymi z majątku Gminy dochodzi do świadczenia usług zwolnionego z VAT?

Analiza zapadłego orzeczenia TSUE prowadzi do wniosku, że nie mogą mieć do czynności świadczenia usług wewnątrz własnych jednostek organizacyjnych zastosowania ustawy o podatku od towarów i usług.

c) Czy pomiędzy jednostkami budżetowymi po centralizacji/konsolidacji VAT dochodzić będzie do czynności refakturowania mediów?

Analiza orzeczenia TSUE C-276/14 z dnia 29.09.2015r. prowadzi do uzasadnionego wniosku, że po centralizacji rozliczeń podatku VAT, czynności refakturowania mediów nie będą mogły występować, gdyż refakturowanie może mieć zastosowanie pomiędzy dwoma odrębnymi podatnikami VAT. Tymczasem w świetle orzeczenia TSUE Powiat rozlicza podatek VAT za jednostki budżetowe, jednostki budżetowe nie będą występowały

samodzielnie w podatku VAT, nie będą wystawiały faktur w swoim imieniu i na swoją rzecz, lecz w imieniu i na rzecz właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym „idea” i „istota” refakturowania jako czynności „przerzucenia” kosztów na właściwego nabywcę nie będzie miała zastosowania do rozliczeń pomiędzy powiatem a powiatową jednostką budżetową. Pomiedzy swoimi własnymi jednostkami budżetowymi dojdzie natomiast zamiast do refakturowania do czynności obciążenia przez jedną powiatową jednostkę budżetową, drugą powiatową jednostką budżetową dokumentem kosztowym.

d) Czy pomiędzy własnymi powiatowymi jednostkami budżetowymi po konsolidacji VAT/centralizacji dochodzić będzie do „świadczenia usług”?

Analiza orzeczenia TSUE C276/14 z dnia 29.09.2015. a także zakresu opodatkowania podatkiem VAT czynności z art. 5 ustawy, prowadzi do wniosku, że po konsolidacji VAT/centralizacji nie będzie dochodzić do wzajemnych świadczeń uznanych za opodatkowane podatkiem VAT. Ideą bowiem orzeczenia TSUE jest przyjęcie takiej wykładni i koncepcji rozliczania VAT w samorządzie aby wyeliminować możliwość opodatkowania podatkiem VAT czynności realizowanych wewnątrz jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego na linii powiat-jednostka, jednostka-jednostka, w tym samym powiecie, posiadającym osobowość prawną. Zastrzeżenie to nie dotyczy zewnętrznego lub na zewnątrz świadczonych usług.

Wszelkie faktury wystawane przez jednostki budżetowe będą zatem wystawiane na rzecz i w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, co oznacza, że sprzedawcą usług chociażby najmu –niezależnie od tego czy funkcjonują czy też nie rachunki dochodów własnych- będą zawsze jednostki samorządu terytorialnego a nie ich jednostki organizacyjne.

Sposób dokumentowania czynności z zakresu gospodarowania nieruchomościami publicznymi po centralizacji/ konsolidacji VAT

1. Najem, dzierżawa nieruchomości w Gminie.

W świetle orzeczenia TSUE C-276/14 z 29.09.2015r. faktury za najem, dzierżawę wystawia jednostka budżetowa lub zakład budżetowy lecz czyni to w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.

Nierozzerwalnym elementem każdej umowy najmu są elementy dodatkowe (media) obejmujące dostawę energii elektrycznej, usługi jej dystrybucji, dostawy wody. W praktyce funkcjonowania umów najmu ukształtowały się dwa sposoby rozliczania tychże umów, poprzez wliczanie elementów dodatkowych do czynszu lub rozliczanie oddzielnie-obok czynszu.

Wartość zatem sprzedaży opodatkowanej najmu będzie przypisywana w deklaracji podatkowej jednostki samorządu terytorialnego- Gminy. Zatem każda jednostka budżetowa będzie zobligowana do przekazania danych jednostce samorządu terytorialnego o wielkości uzyskanej sprzedaży z podaniem kwoty podatku naliczonego przysługującego do odliczenia

w związku z wyświadczoną usługą najmu. Z dniem 1 stycznia 2016r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U z 28 grudnia 2015r, poz. 2193). Przedmiotowe rozporządzenie określa wzór matematyczny, który w pierwszej kolejności jako sugerowany przez Ministra Finansów winny stosować jednostki budżetowe aby odliczać podatek VAT.

2. Przestrzeganie terminów płatności za faktury w Gminach.

Gminne jednostki budżetowe po centralizacji VAT będą realizowały sprzedaż opodatkowaną w imieniu i na rzecz Gminy. Zgodnie z odrębnym zarządzeniem, to gminne jednostki budżetowe mają obowiązek przestrzegania terminów zapłat za należne faktury VAT.

3. Dokumentowanie najmu w Gminie.

Czynny podatnik podatku VAT ma obowiązek wystawić fakturę z tytułu świadczonej usługi najmu.

Obowiązek podatkowy w VAT co do zasady powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Dla niektórych czynności ustawodawca określił szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Tak jest w przypadku usług najmu świadczonych na terytorium kraju przez podatnika. Ustalenie prawidłowego terminu powstania obowiązku podatkowego wiąże się z poprawnym rozliczeniem VAT.

Zgodnie z podstawową zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną w przypadku wykonania jej części, dla której to części określono zapłatę.

Natomiast usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Zaś usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Należy jednak wskazać, że ustawodawca w stosunku do niektórych czynności ustalił moment powstania obowiązku podatkowego w sposób szczególny. Moment jego powstania jest na przykład uzależniony od daty wystawienia faktury. Czynności, dla których data wystawienia faktury wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego, zostały wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 3 i 4 ustawy o VAT.

Wśród tych wyjątków wymienione są usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze (art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy o VAT). Zasada ta obowiązuje wówczas, gdy faktura wystawiona jest terminowo (przykład 1). Jeżeli podatnik nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności.

Warto przy tym podkreślić, że dla usług najmu, dzierżawy, leasingu itp. otrzymanie zaliczki (zadatku, przedpłaty) nie wywołuje żadnych skutków podatkowych, nie powoduje obowiązku rozliczenia podatku VAT.

4. Termin wystawienia faktury z tytułu najmu

W myśl zasady wyrażonej w art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT, w przypadku świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.

Jak stanowi art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik zobowiązany jest do wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie przed dokonaniem sprzedaży lub świadczeniem usługi całości lub części zapłaty. Przepis ten nie ma jednak zastosowania w przypadku zaliczek otrzymanych na poczet usługi najmu (przykład 2). Przy czym w sytuacji gdy wcześniejsza zapłata należności w formie zaliczki wynikać będzie z umowy najmu, to ustalenia te zobowiązują podatnika do udokumentowania fakturą otrzymanej części należności. Fakturę należy wówczas wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

5. Wynajem dla "nie podatników"

Jak wskazano wcześniej, obowiązek podatkowy od usług najmu powstaje generalnie z chwilą wystawienia faktury. Zasada ta obowiązuje wówczas, gdy faktura wystawiona jest nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli w tym terminie podatnik nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności.

Jednak w art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT wskazano, że dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury dokumentującej najem, nawet na żądanie tych osób. Jeśli jednak taką fakturę zechce sporządzić, przepisy o VAT się temu nie sprzeciwiają.

Tak więc w przypadku niewystawienia faktury dokumentującej usługę najmu dla osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik, pomimo braku takiego obowiązku, fakturę wystawi i sporządzi ją przed upływem terminu płatności, data jej wystawienia wyznaczy termin powstania obowiązku podatkowego (przykład 3).

6. Dostawa mediów w związku z umową najmu

W praktyce dość powszechne jest, że przy usługach najmu wynajmujący refakturuje media na najemcę lokalu. Organy podatkowe powołując się na art. 29a ustawy o VAT uznają, że w przypadku świadczonych usług najmu za podstawę opodatkowania uznać należy wszystko, co stanowi zapłatę, tj. kwotę wynikającą z całości świadczenia pieniężnego pobieranego przez wykonawcę od nabywcy, łącznie z kosztami dodatkowymi. Ich zdaniem przy najmie mamy do czynienia z kompleksową usługą, opodatkowaną stawką właściwą dla usługi najmu jako całości (przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 listopada 2014 r., nr IBPP2/443-864/14/KO). Oznacza to, że do podstawy opodatkowania w przypadku świadczenia usług należy zaliczyć pobierane przez wykonującego wynagrodzenie także w tym zakresie, w którym obejmuje ono zwrot kosztów

dotatkowych. Obowiązek podatkowy powstanie w tym przypadku co do zasady z chwilą wystawienia faktury za najem.

"(...) obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług najmu w okolicznościach wskazanych we wniosku, tj. w przypadku gdy Wnioskodawca dla nabywcy usługi - podatnika VAT czynnego w jednym dniu wystawił 25 faktur za wynajem pomieszczeń, na których wskazano jakiego okresu rozliczeniowego dotyczą, powstał z chwilą wystawienia tych faktur (...). (...)

W świetle powyższego Wnioskodawca jest obowiązany do złożenia kwartalnej deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług za okres kwartalny, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia przez Wnioskodawcę dla podatnika VAT 25 faktur za wynajem pomieszczeń, na których wskazano jakiego okresu rozliczeniowego dotyczą (...)"

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 listopada 2014 r., nr IBPP2/443-736/14/KO

7. Zaliczki w najmie

Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, przewidzianego w Ustawie VAT. Termin ten został wskazany w art. 106i ust. 3 pkt 4 Ustawy VAT, zgodnie z którym faktura z tytułu świadczenia usług najmu lub dzierżawy powinna być wystawiona nie później niż z upływem terminu płatności.

W szczególny sposób uregulowana została również kwestia powstania obowiązku podatkowego, w przypadku otrzymania przez podatnika zaliczki na poczet czynszu najmu lub dzierżawy. Co do zasady, otrzymanie zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w wysokości otrzymanej kwoty. Zasada ta nie ma jednak zastosowania do zaliczek otrzymanych na poczet czynszu z tytułu umowy najmu lub dzierżawy co wynika z art. 19a ust. 8 *in fine* Ustawy VAT. W związku z otrzymaniem tego rodzaju zaliczki, podatnik nie ma również obowiązku wystawiania faktury.

Powyższe wyłączenie powstania obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem zaliczki na poczet czynszu w niektórych przypadkach może być jednak mniej oczywiste. Rozważmy skutki podatkowe następującej sytuacji. Podatnik podpisuje umowę dzierżawy, na podstawie której oddaje dzierżawcy do używania urządzenie przemysłowe. Strony ustalają, że czynsz rozliczany będzie w półrocznych okresach rozliczeniowych. Jednocześnie jednak wydzierżawiający zastrzegł obowiązek wpłacania przez dzierżawcę miesięcznych zaliczek, rozliczanych ostatecznie na koniec okresu rozliczeniowego. Jest rozwiązaniem racjonalnym aby strony w umowie ustaliły terminu wpłat poszczególnych zaliczek. W przeciwnym wypadku po stronie wydzierżawiającego istniałby stan niepewności co do daty wymagalności poszczególnych zaliczek. Powstaje tutaj wątpliwość czy ustalony w umowie termin płatności zaliczek nie powinien być interpretowany jako „termin płatności” o którym mowa w art. 106i ust. 3 pkt 4 Ustawy VAT. W konsekwencji upływ terminu płatności poszczegól-

nej zaliczki mógłby się wiązać z koniecznością wystawienia przez wydierżawiającego faktury VAT oraz rozpoznania obowiązku podatkowego w wysokości zaliczki należnej za dany miesiąc. Wspomniana wątpliwość może wynikać z treści - nieprecyzyjnych w przedmiocie zaliczek - przepisów Ustawy VAT, które powstanie obowiązku podatkowego w przypadku usług dzierżawy wiąże z wystawieniem faktury, która to z kolei powinna być wystawiona z upływem terminu płatności. (cyt za : Gazeta Podatkowa nr 9 (1154) z dnia 29.01.2015 Aleksandra Węgielska)

Podstawa opodatkowania czynności związanych z gospodarowaniem mieniem publicznym, stawki VAT przy nieruchomościach w 2016 r. i w 2017 r.

1. Podstawa opodatkowania przy poszczególnych czynnościach związanych z gospodarowaniem mieniem publicznym, stawki VAT przy nieruchomościach

Zasadą ogólną przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług jest to, iż podstawą opodatkowania jest cała kwota należna, Kwotą należną jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Zwiększa się ją 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 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 przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. 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.

2. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych

Stosownie do treści 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 – w myśl art. 2 pkt 14 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.

Zatem, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć objęcie we władanie budynku, budowli lub ich części przez pierwszego nabywcę lub pierwszego użytkownika. Przedmiotowa nieruchomość nie musi być faktycznie zamieszkała, lecz winna być przejęta przez nabywcę do użytkowania. Wydanie przedmiotowego obiektu nabywcy winno nastąpić w ramach wykonania przez sprzedającego czynności podlegających opodatkowaniu, a za takie uważa się również umowy najmu i dzierżawy podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Zatem, pierwszym zasiedleniem jest również moment oddania budynku do użytkowania pierwszemu najemcy (dzierżawcy). Wówczas, jak wynika z przepisów ustawy, zwolnienie od podatku od towarów i usług stosuje się w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości, jeśli jest ona już zasiedlona bądź zamieszkana.

3. Ustanowienie i sprzedaż prawa użytkowania wieczystego w podatku VAT

Przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być zgodnie z unormowaniem zawartym w art. 232. § 1 i 2 k.c. grunty stanowiące własność Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym, i osobom prawnym. W wypadkach przewidzianych w przepisach szczególnych przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być także inne grunty Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków.

Należy podkreślić, iż charakter czynności oddania gruntu w użytkowanie wieczyste w świetle regulacji ustawy o podatku od towarów i usług został poddany ocenie przez Naczelny Sąd Administracyjny, który w składzie 7 sędziów w uchwale z dnia 8.01.2007 r. (sygn. akt I FPS 1/06) wskazał, że definicja dostawy towaru zawarta w art. 7 ust. 1

ustawy o VAT, w sposób celowy została oderwana od pojęcia przeniesienia własności w cywilistycznym tego słowa znaczeniu. Sąd zaakcentował, iż w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że art. 5 VI Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), stanowiący iż „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, należy rozumieć szeroko, analizując przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego ekonomiczną istotę transakcji, a nie jej charakter prawny. Sąd wskazał, że przyjęcie definicji dostawy towarów, ograniczonej wyłącznie do transakcji, na skutek których dochodzi do przeniesienia prawa własności, prowadziłoby do zawężenia zakresu opodatkowania tym podatkiem, względnie do uznania transakcji o charakterze bardzo zbliżonym do dostawy towarów za świadczenie usług. Powołując się następnie na przepisy art. 233 § 1 i następne k.c., Naczelny Sąd Administracyjny zaakcentował, iż w wyniku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego dochodzi do ekonomicznego przeniesienia władztwa nad gruntem (towarem w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy) na rzecz użytkownika wieczystego, co pozwala mu rozporządzać nim jak właściciel. Znajduje to wyraz zarówno w swobodzie korzystania z gruntu i czerpania z niego pożytków w sposób niemalże taki jak w przypadku właściciela tego gruntu, jak również w możliwości przeniesienia takiego władztwa na inny podmiot, tak jak ma to miejsce w przypadku dokonywania sprzedaży gruntu przez właściciela. Właśnie z uwagi na uznanie użytkowania wieczystego za prawo rzeczowe o charakterze zbliżonym do prawa własności, a nie do praw rzeczowych ograniczonych, nie było konieczne zdaniem Sądu odrębne wymienianie tego prawa w definicji dostawy zawartej w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Z pierwszej części definicji „dostawy towaru” wynika, że obejmuje ona w znaczeniu podatkowym ustanowienie prawa użytkowania wieczystego, które daje użytkownikowi wieczystemu prawo do rozporządzania gruntem jak właściciel, czyli w sposób podobny pod względem skutków ekonomicznych do właściciela. Mając na uwadze szerokie, ekonomiczne, a nie cywilistyczne rozumienie pojęcia przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a także uwzględniając fakt, że definicja towaru, zawarta w art. 2 pkt 6 ustawy, obejmuje grunty, Naczelny Sąd Administracyjny sformułował pogląd, iż oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy, a nie świadczenie usług, do którego odnosi się art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

Rozporządzanie prawem użytkowania wieczystego obejmuje możliwość przeniesienia tego prawa w formie sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy zobowiązującej do przeniesienia prawa, obciążenia tego prawa hipoteką oraz innymi prawami rzeczowymi, uprawnienie do zrzeczenia się tego prawa, uprawnienie do wyodrębnienia własności lokali znajdujących się w budynku stanowiącym własność użytkownika wieczystego.

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli należy mieć na uwadze, iż w odniesieniu do tych czynności nie stosuje się przepisu art. 29 ust. 5 (art. 29 ust. 5a ustawy o VAT). Poprzez regulację zawartą w art. 29 ust. 5a ustawodawca przyjął, że sposób opodatkowania budynków będących przedmiotem dostawy nie będzie miał wpływu na sposób opodatkowania opłat

pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste. A zatem z podstawy opodatkowania należy wyodrębnić wartość gruntu, czyli osobno należy opodatkować oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste a odrębnie dostawę budynku.

Z przepisów, których treść przytoczono wyżej, wynika, iż dostawa nieruchomości, co do zasady, korzysta ze zwolnienia z podatku VAT. Wykluczenie z tego zwolnienia następuje w sytuacjach gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz w sytuacji gdy od momentu pierwszego zasiedlenia nie minęły co najmniej dwa lata.

4. Zamiana nieruchomości i skutki w VAT

W art. 603 k.c. definiuje umowę zamiany w sposób nie odbiegający od najbardziej potocznego jej rozumienia jako umowę, w której jedna ze stron zobowiązuje się do przeniesienia własności rzeczy w zamian za zobowiązanie drugiej strony do przeniesienia własności innej rzeczy. Do zawarcia umowy zamiany wystarczy złożenie stosownych oświadczeń woli przez strony. Zgodnie z zasadą podwójnego skutku umów zobowiązujących najczęściej umowa zamiany prowadzi od razu do nabycia własności bądź innego prawa. Co do zasady, dla umowy zamiany nie jest wymagana forma szczególna. Art. 75 k.c. przewiduje wymóg formy pisemnej, gdy wartość przedmiotu czynności prawnej przekracza 2000 zł. W wypadku zamiany wartość obydwu świadczeń należy badać oddzielnie, a nie sumować, gdyż każda ze stron rozporządza prawem. Niezachowanie tej formy nie ma znaczenia dla ważności czynności prawnej niosąc za sobą jedynie ograniczenia dowodowe.

Jednakże, umowa zamiany nieruchomości wymaga, tak jak pozostałe umowy przenoszące własność nieruchomości albo zobowiązujące do jej przeniesienia, formy aktu notarialnego. Jest ona konieczna zarówno przy zamianie dwóch nieruchomości, jak i przy zamianie nieruchomości na inną rzecz bądź prawo. Niewątpliwie zamiana jest umową wzajemną, co rzutuje na ocenę sposobu jej wykonania i skutków niewykonania (art. 487 i n. k.c.) W braku odmiennych postanowień umowy świadczenia z umowy zamiany powinny być spełnione jednocześnie. Każda ze stron może powołać się na art. 490 k.c. i wstrzymać spełnienie swego świadczenia z uwagi na pogorszenie stanu majątkowego kontrahenta. W tej grupie przepisów należy szukać rozwiązania problemu zwłoki jednej ze stron i niemożności świadczenia.

Charakterystyczne dla zamiany jest równoległe przysługiwanie szeregu uprawnień obu jej stronom, co może prowadzić do układu stron, w którym, na przykład, obie strony mogą od umowy odstąpić. Oczywiście, wystarczy odstąpienie jednej ze stron, aby powstał obowiązek zwrotu wzajemnych świadczeń. Wzajemność oznacza również, że wartości podlegających zamianie rzeczy bądź praw powinny być w ocenie zainteresowanych stron zbliżone tak, aby świadczenie jednej strony stanowiło ekwiwalent świadczenia drugiej strony.

Znaczące odchylenie od tej zasady może prowadzić do uznania umowy za połączoną z elementem darowizny. Zapobiec takiej kwalifikacji może ustalenie, iż jedna ze stron winna uzupełnić swoje świadczenie o dopłatę. Nie wpływa na charakter umowy

zamieszczenie przez strony określenia wartości wzajemnych świadczeń w pieniądzu. Działanie to podyktowane jest chęcią uwidocznienia wobec organów podatkowych równowartości świadczeń czy też uznawanej przez strony różnicy wartości rynkowych zamienianych rzeczy, które jednak z punktu widzenia prawa cywilnego pozostają ekwiwalentami.

Dla stron konstruujących umowę zamiany odesłanie do przepisów o sprzedaży ma zasadnicze znaczenie, gdyż dopiero dzięki ich zastosowaniu można zobrazować całość praw i obowiązków stron. Oczywiście, strony, korzystając z zasady swobody umów, mogą uregulować wiele kwestii odmiennie niż wynikałoby to z przepisów k.c. Niemniej, niektóre przepisy k.c. mają charakter bezwzględnie obowiązujący zaś w praktyce strony umów dość często regulują tylko zasadniczą kwestię przejścia własności, czego skutkiem jest stosowanie w kwestiach nieuregulowanych przepisów k.c. Owo stosowanie ma być odpowiednie. Konieczne jest więc uwzględnienie specyfiki umowy zamiany, co prowadzi przede wszystkim do wyłączenia stosowania przepisów o cenie.

W przypadku gdy jednym z przedmiotów zamiany jest nieruchomości, aktualny może być obowiązek udzielenia informacji o stosunkach prawnych i faktycznych dotyczących nieruchomości (art. 546 k.c.). Zastosowanie, w braku odmiennych postanowień umowy, znajdzie także art. 548 k.c. wskazujący, kiedy na nabywcę przechodzą ciężary i korzyści związane z rzeczą przy czym dopuszczalne jest, określenie w umowie różnych dla obu zamienianych rzeczy chwil przejścia korzyści i ciężarów. Zamiana nieruchomości może dotyczyć wszelkich nieruchomości: gruntowych, budynkowych wreszcie lokalowych (lokali stanowiących odrębny przedmiot własności). Własność budynków występuje najczęściej jako prawo związane z użytkowaniem wieczystym gruntu, wobec czego ewentualna zamiana musiałaby dotyczyć zarówno prawa własności budynku jak i prawa użytkowania wieczystego. Umowa zamiany nieruchomości wymaga dla swej ważności formy aktu notarialnego. Jeżeli strony inaczej nie postanowiły jej skutkiem jest przejście własności nieruchomości.

Strony mogą ograniczyć skutek umowy do czysto zobowiązującego. Mogą także, gdyż nie wydaje się to sprzeczne z istotą zamiany, ograniczyć skutek umowy do zobowiązującego dla jednej z zamienianych nieruchomości (i szerzej rzeczy) godząc się jednocześnie na przejście własności drugiej nieruchomości na nabywcę z chwilą zawarcia umowy. Strony zamierzające dokonać zamiany nieruchomości mają w zasadzie pełną możliwość korzystania z przewidzianych przez k.c. dodatkowych zastrzeżeń umownych (zadatek, kary umowne zastrzeżone na rzecz jednej albo obydwu stron). Warto wskazać, że tego rodzaju nazwijmy to formy zabezpieczeń nie wywołują skutków w VAT (karty, odszkodowania), gdyż są związane nie z konkretną czynnością w VAT lecz z nienależytym wykonaniem zobowiązania.

Każda umowa zamiany może zostać poprzedzona umową przedwstępną. Dla nadania jej tzw. silniejszego skutku, czyli możliwości doprowadzenia do zawarcia umowy, a nie tylko uzyskania odszkodowania, potrzebne jest zachowanie formy aktu notarialnego. Stosując przepisy części ogólnej zobowiązań przy zamianie nieruchomości warto pamiętać o stanowisku SN (orzeczenie z 30.11.1994 r., III CZP 130/94), **które zastrzeżenie umowne prawa odstąpienia zrównuje z warunkiem, co oznacza, że umowa taka nie mogłaby**

przenosić własności.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). **Z cyt. powyżej art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, nie wynika wcale, że odpłatność za czynności dostawy towarów lub świadczenia usług musi mieć postać pieniężną. Odpłatność jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową – zapłatą może być inny towar lub usługa, albo mieszaną – zapłata w części pieniężna a w części rzeczowa. Innymi słowy, dla uznania czynności za odpłatą, wystarczające jest, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tą czynność (por. ETS w sprawie Rompelman C-268/83).**

Przez umowę zamiany, zgodnie z art. 603 k.c. każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

Zatem w przypadku zamiany obie strony przenoszą na siebie wzajemnie własność rzeczy, występując jednocześnie w charakterze dostawcy, jak i nabywcy. Zapis art. 604 k.c. daje dyspozycję odpowiedniego stosowania do zamiany przepisów o sprzedaży. Nie mniej jednak umowa zamiany jest umową wzajemną, bardzo zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica w stosunku do umowy sprzedaży polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Ze względu na wzajemny charakter umowy, wartość świadczonych rzeczy powinna być ekwiwalentna. Jak wynika z powyższego, realizowane w oparciu o umowę zamiany przeniesienie własności towaru (w tym gruntu) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów.

Obowiązek podatkowy od usług związanych z wykorzystywaniem nieruchomości po centralizacji VAT w Gminach.

1. VAT od umów najmu-czynsz

Podstawę stanowi art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 15 ustawy o VAT. Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 stanowi, iż opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i **odpłatne świadczenie usług** na terytorium kraju. Jak już wyżej była mowa najem i dzierżawa stanowią usługę w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast art. 15 ustawy o VAT określa, iż podatnikami są osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, co oznacza, że najem w podatku VAT stanowi czynność gospodarczą realizowaną przez jednostki samorządu terytorialnego w ich imieniu i na ich rzecz.

2. Zwolnienia przy najmie

Zwolnienie z opodatkowania ma miejsce w przypadkach:

1. usług w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe (art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT);

2. usług zakwaterowania:

a) w bursach i internatach świadczonych na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty,

b) w domach studenckich świadczonych na rzecz studentów i doktorantów uczelni prowadzących te domy studenckie,

c) świadczonych na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez podmioty inne niż wymienione w lit. a i b, pod warunkiem że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów (art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy o VAT);

d) dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze

3. Najem opodatkowany stawką VAT 8%

Stawką 8% VAT są opodatkowane usługi związane z zakwaterowaniem (poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Na tle powyższych regulacji za ciekawą można uznać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 marca 2011 r. nr IPPP1-443-25/11-4/JL.

Z przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż wynajmuje on lokale mieszkalne od ich właścicieli. Następnie dokonuje ich odpłatnego udostępnienia osobom trzecim – turystom bądź wszystkim innym potrzebującym czasowego miejsca pobytu. Świadczone usługi są rozliczane przy zastosowaniu stawki dobowej (odpłatność ponoszona przez osobę korzystającą z apartamentu stanowi iloczyn wykorzystanych przez nią dób hotelowych i stawki dobowej za korzystanie z apartamentu).

Na tym tle powstał problem czy świadczone przez wnioskodawcę usługi korzystają ze zwolnienia w podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36?

W wydanej interpretacji zajęto stanowisko, iż **usługi świadczone przez Wnioskodawcę nie korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 lecz podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki 8%**. Zostały więc zakwalifikowane jako usługi związane z zakwaterowaniem – na podstawie poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Z preferencyjnej stawki 8 % korzysta też:

- wynajem pasażerskich statków żegluga śródlądowej z załogą (poz. 160 załącznika nr 3 do ustawy o VAT);

- wynajem środków transportu lotniczego pasażerskiego, z załogą (poz. 162 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

W pozostałych przypadkach do najmu i dzierżawy zastosowanie ma stawka podstawowa – 23 %. Jedynym przypadkiem wyłączającym opodatkowanie usług najmu z zakresu opodatkowania podatkiem VAT jest kwalifikowanie do odszkodowania zamiast do czynszu otrzymywanych należności zwłaszcza w sytuacji spornego najmu. W sytuacji

bowiem rozwiązania umowy najmu i wezwania najemcy do opróżnienia zajmowanego lokalu gdy ten ostatni nie zostaje dobrowolnie opuszczony a najemca wpłaca za okres zajmowania lokalu umówiony czynsz jego otrzymanie z podatkowego punktu widzenia nie podlega podatkowi VAT a stanowi odszkodowanie za bezprawne zajmowanie lokalu. W takich sytuacjach ustawa VAT sprzeciwia się opodatkowania otrzymanych należności. Warto jednakże w praktyce zadbać o stosowną dokumentację obrazującą ciąg czynności podejmowanych przez wynajmującego, gdyż organy podatkowe będą próbowały zakwalifikować takie należności do czynszu a nie do odszkodowania.

Zwolnienia z VAT nieruchomości.

1. 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 warunkiem, 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. **Oznacza to, że jeśli dochodzi do sprzedaży nieruchomości od której sprzedawca nie miał prawa odliczyć podatku VAT ale ulepszał nieruchomości w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym i ulepszenia te przekroczyły 30% wartości początkowej i po ulepszeniu wykorzystywał nieruchomość przez więcej niż 5 lat nadal zachowuje prawo do zwolnienia nieruchomości z podatku VAT przy sprzedaży. Jeśli natomiast po ulepszeniu wykorzystywał daną nieruchomość krócej niż lat 5 to sprzedaż będzie opodatkowana podatkiem VAT. W takim przypadku nie będzie pobrany podatek od czynności cywilnoprawnych od nabywcy. Zasady te obowiązywać będą również w 2017r.**

2. Budynki i lokale mieszkalne oraz niemieszkalne w podatku VAT

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

Oznacza to, że wymienioną wyżej stawkę należy stosować, jeżeli brak jest przepisu szczególnego określającego obniżoną stawkę podatku lub zwolnienie od podatku, przy czym przepisy takie zawiera zarówno ustawa, jak też obowiązujące w obecnym brzmieniu do 31.12.2010r. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. u. Nr 224, poz. 1799).

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.

3. 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.

Zaliczki, przedpłaty, zadatki, raty w najmie. Sposoby rozliczenia podatku VAT przez Gminy

1. Zaliczki, przedpłaty, raty, wadia.

Zaliczek i podobnych należności otrzymywanych na poczet przyszłych dostaw towarów i usług nie znajdziemy w katalogu przedmiotowym podatku VAT, tj. w art. 5 ustawy o VAT. W przepisie tym wymienione są bowiem rodzaje transakcji związanych z samym obrotem towarami i usługami, a nie z płatnościami dotyczącego tego obrotu. Mimo to już w momencie otrzymania w jakiegokolwiek części (lub w całości) zapłaty na poczet należności za przyszłą dostawę towarów lub na poczet należności za przyszłe wykonanie usługi, zapłata ta stać się musi przedmiotem opodatkowania podatkiem należnym VAT przez podmiot ją przyjmujący.

Oznacza to, że czynność przyjęcia zapłaty, tj. pobrania części należności w charakterze przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy. Obowiązkowi temu odpowiada po stronie nabywcy uprawnienie do otrzymania faktury, dającej podstawę do odliczenia podatku w niej naliczonego.

Jednakże należy zwrócić uwagę także na to, iż opodatkowanie podatkiem VAT zaliczki, to nie tylko i wyłącznie obowiązek ciążący na stronie ją otrzymującej. Obowiązek ten dotyczy bowiem także zaliczek na nabycie towarów i usług z zagranicy. I w tym wypadku ciąży na stronie ją wpłacającej.

Także wpłata części należności w charakterze przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty, wiąże się zatem z powstaniem obowiązku podatkowego, ale tym razem po stronie wpłacającego, a nie otrzymującego. Dotyczy to jednak tylko dwóch takich przypadków, a mianowicie: wpłaty na poczet importu usługi oraz wpłaty na poczet wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Czyli tych przypadków, gdzie sama ta czynność także podlega opodatkowaniu przez nabywcę (w miejscu konsumpcji).

a) Definicja zaliczki

Zaliczka jest kwotą płaconą na poczet (a conto) należności z tytułu przyszłego wydania towaru lub przyszłego wykonania usługi. Podobną rolę do zaliczki pełni np. przedpłata, rata lub zadatek, a także kaucja lub wadium, o ile wpłaty te są zaliczane na poczet należności za wykonanie określonego świadczenia (rozliczane przed jego wykonaniem). Nie będzie zatem zaliczką (przedpłatą, ratą, zadatkiem) taki rodzaj wpłaty na przyszłą czynność, która w świetle przepisów o podatku VAT nie będzie stanowić ani dostawy towarów ani wykonania usługi.

Otrzymanie od kontrahenta zaliczki wpłacanej przez niego na zakup towarów i usług

rodzi bezwzględny obowiązek wystawienia faktury dokumentującej ten fakt przez otrzymującego tę kwotę. Moment otrzymania zaliczki jest więc momentem wystawienia faktury i momentem powstania obowiązku podatkowego sprowadzającego się do wykazania podatku należnego od przyjętej kwoty w ewidencji i w deklaracji rozliczeniowej VAT-7.

b) Faktura zaliczkowa

Istnieje ustawowy obowiązek fakturowania otrzymanych zaliczek. Zgodnie z nim, w przypadku otrzymania części należności przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi należy wystawić fakturę stwierdzającą tę okoliczność, datę otrzymania tej kwoty, cenę jednostkową zamówionych towarów lub usług bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę otrzymanej części należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (art. 106 ust. 3 ustawy o VAT). Faktura zaliczkowa jest standardową fakturą VAT. Może ona, ale nie musi mieć oznaczenia „ZALICZKA”. Jest wystawiana w przypadku, gdy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma od nabywcy całość lub jakąkolwiek część należności - określanej jako przedpłata, zaliczka, zadek, rata - za zamówione określone towary lub za zamówione określone usługi. Jeżeli faktura zaliczkowa (jedna lub kilka) obejmują całą cenę brutto towaru lub usługi, sprzedawca po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi nie wystawia już faktury potwierdzającej przeprowadzenie rzeczywistej transakcji, tj. dostawę towarów lub świadczenie usług.

Faktura zaliczkowa powinna być wystawiona dokładnie w dniu przyjęcia zaliczki i ani dnia wcześniej. Może być jednak wystawiona później, jednakże nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zaliczki. Jeżeli jednak faktura zostanie wystawiona przed dniem otrzymaniem zaliczki, to taka faktura jest uznawana za niedokumentującą żadnej czynności opodatkowanej i tym samym za niedającą wpłacającemu taką zaliczkę podstawy do obniżenia wynikającego z niej podatku naliczonego (tak jest w ciągle aktualnym wyroku NSA z 2 lipca 1999 r. sygn. akt. S.A./Bk 651/98).

Podatnik wystawiając fakturę na wykonaną czynność (dostarczone towary czy wykonane usługi) nie powinien ujmować w niej otrzymanych wcześniej zaliczek na poczet tych czynności. Zaliczki bowiem powinny być i najczęściej są wcześniej odrębnie zafakturowane i odrębnie opodatkowane VAT. Jeśli jednak fakturę taką - na całość świadczenia - podatnik wystawi naliczając podatek VAT od całości należności za dostarczone towary lub wykonane usługi (czyli także od zafakturowanych i opodatkowanych wcześniej zaliczek) to ciąży na nim obowiązek odprowadzenia wykazanego w tych fakturach podatku VAT. Nawet gdy podatek ten został nienależnie, bo podwójnie, wykazany. Jednakże stwierdzając fakt niewłaściwego, tj. za wysokiego naliczenia kwot podatku łącznie z otrzymanymi wcześniej zaliczkami, podatnik winien skorygować faktury, które wystawił za całość należności za dostarczone towary czy wykonane usługi (Wyrok NSA z 4.05.1999 r. III S.A. 5344/98).

c) Stawka VAT na zaliczkę

Obowiązek podatkowy VAT powstaje zatem nie tylko wówczas, gdy podatnik odpłatnie dostarcza towar lub odpłatnie świadczy usługę, ale również wtedy, gdy otrzyma on jakąkolwiek część ceny na poczet tej dostawy towarów lub na poczet tego wykonania usługi, które mają nastąpić w przyszłości.

Jeśli zatem podatnik otrzyma określoną część (a jaka jest to część, zwykle określa się w umowie lub w zamówieniu) ceny jako zaliczkę, czyli *a conto* przyszłej dostawy towarów lub

a conto przyszłego świadczenia usług, to ma on obowiązek wystawienia faktury i rozliczenia podatku VAT od otrzymanej kwoty zaliczki. Każda zatem wysokość wpłaconej kwoty zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego świadczenia usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT u zleceniobiorcy, czyli u przyjmującego zamówienie na tę dostawę towaru lub na to wykonanie usługi. Moment otrzymania zaliczki jest tym momentem, w którym wykazuje się należny VAT z tego tytułu.

Zaliczki nie mają swojej odrębnej stawki VAT, gdyż ich przyjmowanie jest tylko jednym z etapów przeprowadzanej transakcji, tj. sprzedaży określonego towaru lub świadczenia określonej usługi. Określenie w fakturze zaliczkowej wysokości podatku VAT odnosić się zatem musi do rodzaju towarów mających być w przyszłości dostarczanych lub do rodzaju usługi mającej być w przyszłości wykonanej. Wysokość zastosowanej stawki VAT na zaliczkę jest zatem identyczna z tą, jaka dotyczy rzeczywiście dostarczanego towaru lub rzeczywiście świadczonej usługi.

Stawka VAT na zaliczkę jest identyczna ze stawką VAT na zamówiony towar lub usługę, które mają być wykonane w przyszłości. Jej wysokość jest ustalana w momencie wpłaty zaliczki, a nie w chwili realizacji świadczenia.

d) Przyjęcie zaliczki na poczet transakcji krajowych,

Ustawa o VAT bardzo precyzyjnie określa wszelkie momenty powstania obowiązku podatkowego VAT od otrzymanych zaliczek. Jeśli chodzi o transakcje dotyczące dostaw towarów i świadczenia usług, przeprowadzane na terytorium kraju, to momentem powstania obowiązku podatkowego od otrzymanej - przed wydaniem towaru lub przed wykonaniem usługi w ramach tych transakcji –**części należności, przedpłaty, zaliczki, zadatku** jest chwila jej otrzymania w tej części (art. 19 a ustawy). Niezależnie zatem od daty zafakturowania, obowiązek podatkowy od otrzymanych w/w kwot powstaje w momencie otrzymania a nie daty wystawienia faktury VAT.

e) Przyjęcie zaliczki na poczet dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze

Obowiązek podatkowy z tytułu należnych na podstawie odrębnych przepisów dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze powstaje z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika. W przypadku jednak uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze mających

bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w tej części w momencie uznania rachunku bankowego podatnika.

f) Podstawa opodatkowania VAT przyjętej i wpłaconej zaliczki

Dopełniając obowiązku podatkowego w przypadku, gdy kwotę przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty podatnik otrzyma musi on dokonać określenia wysokości obrotu (podstawy opodatkowania). Podatnik powinien to uczynić już w momencie otrzymania zaliczki. Nie może zaś tego zrobić np. w chwili wystawienia faktury, na co ma 7 dni od otrzymania zaliczki, czy też jeszcze później, tj. w momencie wykonania czynności.

Jeżeli bowiem podatnik ujmuje do podstawy opodatkowania otrzymaną zaliczkę dopiero w momencie wystawienia faktury, a nie w chwili otrzymania zaliczki, to naruszy miesięczny system rozliczeń podatkowych VAT (tak w wyroku NSA z dnia 31.05.2000 r. Sygn. akt I SA/Lu 356/99).

Gdy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma część należności w postaci przedpłaty, zaliczki, zadatku bądź raty, obrotem jest kwota w wysokości otrzymanej, pomniejszona o przypadającą od niej kwotę samego podatku VAT. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze mających bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Częstym błędem jest wyliczanie przez podatników kwoty podatku VAT od pełnej wartości sprzedaży w momencie ostatecznego wykonania świadczenia, nawet jeśli wcześniej została uiszczona przedpłata. Taki sposób postępowania jest nieprawidłowy. Uiszczona bowiem przedpłata powinna być w tej części już poprzednio obłożona podatkiem VAT, tj. przed wykonaniem świadczenia. Brak opodatkowania przedpłat jest wówczas traktowany jako uszczuplenie podatkowe, czyli narażenie Skarbu Państwa na straty podatkowe.

g) Zwrot zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty – skutki w podatku VAT

W momencie otrzymania zaliczki, zadatku, przedpłaty czy raty na poczet należności za przyszłą dostawę towarów lub na poczet należności za przyszłe wykonanie usługi, musi ona zostać potraktowana jako opodatkowana podatkiem należnym VAT i zafakturowana przez przyjmujący ją podmiot.

Jednakże w momencie dokonania zwrotu zaliczki, zadatku, przedpłaty czy raty przez podmiot, który ją uprzednio przyjął na rzecz podmiotu, który ją wpłacił, z uwagi na niedojście do skutku umowy, należy wystawić fakturę korygującą „in minus”. Otrzymana część należności pierwotnie opodatkowana podatkiem należnym VAT - z uwagi na to, że przestaje być należnością, a staje się nadpłatą tej należności (nienależnym świadczeniem przysługującym do zwrotu) - jest świadczeniem niepodlegającym VAT. W fakturze korygującej zostanie zatem zmniejszony podatek należny VAT, który podatnik (wystawca korekty) ujmuje w deklaracji VAT-7 w momencie otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, zgodnie z wyrokiem I FSK NSA 589/11.

h) Zaliczka a zadatek

Dla celów VAT podobną rolę (aczkolwiek nie identyczną) do zaliczki pełni zadatek będący kwotą daną przy zawarciu umowy. Zadatek, jako część należności otrzymanej na poczet przyszłej dostawy towarów lub usług, już w momencie jej otrzymania w jakiegokolwiek części musi zatem stać się przedmiotem opodatkowania podatkiem należnym VAT przez podmiot ją przyjmujący. Oznacza to, że czynność przyjęcia zadatku jako części zapłaty, należności, ceny, wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy. Obowiązkowi temu odpowiada po stronie nabywcy uprawnienie do otrzymania faktury.

Jednakże zadatek - z czysto cywilistycznego punktu widzenia - jest także kwotą, która z braku odmiennego zastrzeżenia umownego albo zwyczaju, ma to znaczenie, że w razie niewykonania umowy przez jedną ze stron druga strona może bez wyznaczenia terminu dodatkowego od umowy odstąpić i otrzymany zadatek zachować, a jeżeli sama go dała, może żądać sumy dwukrotnie wyższej. W razie wykonania umowy zadatek ulega zaliczeniu na poczet świadczenia strony, która go dała; jeżeli zaliczenie nie jest możliwe, zadatek ulega zwrotowi. W razie rozwiązania umowy zadatek powinien być zwrócony, a obowiązek zapłaty sumy dwukrotnie wyższej odpada. To samo dotyczy sytuacji, gdy niewykonanie umowy nastąpiło wskutek okoliczności, za które żadna ze stron nie ponosi odpowiedzialności albo za które ponoszą odpowiedzialność obie strony (art. 394 kodeksu cywilnego).

Zadatek różni się zatem od zaliczki tym, że w razie niewykonania umowy z winy strony zamawiającej dane świadczenie, druga strona, tj. przyjmująca zamówienie, zatrzymuje wpłacony zadatek. Natomiast zaliczka w razie niewykonania umowy jest po prostu zwracana, co oznacza, iż żadna ze stron nie ponosi żadnych negatywnych konsekwencji z tytułu niedojścia do skutku umowy. I to bez względu na winę którejkolwiek ze stron umowy. Do zagadnienia wpływu na rozliczenia VAT zatrzymanego zadatku przez stronę przyjmującą zamówienie ustosunkował się ETS w wyroku z 18 lipca 2007 r. sygn. (C-277/05). ETS uznał bowiem, że zatrzymany zadatek - w sytuacji gdy nie doszło do realizacji świadczenia - jest odszkodowaniem nie podlegającym VAT. Zdaniem Trybunału zatrzymany zadatek, wpłacony na poczet ceny mającego wystąpić świadczenia, które nie doszło do skutku, nie stanowi wynagrodzenia tytułem rzeczywistego świadczenia wzajemnego za niezależną i możliwą do wyodrębnienia czynność (usługę) świadczoną na rzecz wpłacającego zadatek. Ponadto zatrzymanie zadatku w następstwie odwołania wykonania świadczenia ma na celu naprawienie skutków niewykonania umowy. Zatem ani zapłata, ani zatrzymanie zadatku, ani jego zwrot w podwójnej wysokości nie należą - w ocenie ETS - do zakresu przedmiotowego VAT. Kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów dotyczących danego świadczenia podlegającego podatkowi VAT, w przypadku ich zatrzymania, gdy klient wycofa się z umowy, należy uznać za odszkodowanie ryczałtowe płacone w celu naprawienia szkody poniesionej w następstwie niewykonania umowy przez klienta, bez bezpośredniego związku z jakąkolwiek odpłatnie świadczoną usługą, które jako takie nie podlega opodatkowaniu.

Jeśli zatem przy otrzymaniu zadatku zostać on musi potraktowany jako część należności na poczet przyszłej dostawy i zafakturowany, to w momencie zatrzymania zadatku, z uwagi na niedojście do skutku umowy z winy zamawiającego, należy wystawić fakturę korygującą „in minus”. Otrzymana część należności pierwotnie opodatkowana podatkiem należnym VAT zmienia bowiem w tym momencie swój charakter i staje się odszkodowaniem niepodlegającym VAT. W fakturze korygującej zostanie zatem zmniejszony podatek należny VAT, który podatnik (wystawca korekty) ujmuje w deklaracji VAT-7 w momencie otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

i) Zaliczka a wadium i kaucja

Kaucja jest to suma pieniężna złożona jako gwarancja dotrzymania zobowiązania wynikającego z umowy. Natomiast wadium jest to kwota zbliżona w swoim charakterze do kaucji lub zastawu. Jest bowiem określoną sumą pieniędzy składaną w poczet zabezpieczenia dotrzymania warunków danej umowy. Wadium wpłacane jest zazwyczaj przy przetargach (licytacjach) na rzecz organu organizującego przetarg, gdzie oferent składa swoją propozycję cenową. Zatem z charakteru i roli, jaką w momencie wpłaty pełni wadium i kaucja, nie mogą one być uznane za zaliczkę. Mimo jednak tego, iż wadium i kaucja w momencie ich wpłacania nie mogą być uznane za zaliczkę, to jest taki moment, że mogą się nią stać. Oznacza to, że wadium i kaucja choć ze swojej istoty nie są zaliczkami, to jednak mogą w pewnych sytuacjach pełnić jej rolę.

j) Zaliczki nie objęte VAT

Przedpłata, zaliczka, zadatek bądź rata tylko wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy kwota ta stanowi część ceny (należności, zapłaty) za mające nastąpić w przyszłości świadczenia, czyli za określoną dostawę towaru lub określone świadczenie usług. Oznacza to, że VAT należny od ww. rodzajów otrzymywanych wpłat wystąpi tylko wówczas, gdy w szczególności:

1. wpłata zostanie dokonana na poczet (a conto) świadczenia, które w świetle ustawy o VAT może być zakwalifikowane bądź do dostawy towarów bądź do świadczenia usług;
2. w umowie lub w innych dokumentach (np. zamówieniu) zostanie wyraźnie skonkretyzowane, jakich przyszłych towarów bądź jakich przyszłych usług wpłata ma dotyczyć;
3. w umowie lub w innych dokumentach zostanie wyraźnie skonkretyzowane, że wpłata stanowi w istocie swojej zaliczkę (przedpłatę, zadatek bądź ratę) a nie np. nadpłacone należności z poprzednich dostaw.

W pierwszym przypadku z niebędącą zaliczką wpłatą na poczet przyszłych świadczeń mieliśmy wielokrotnie do czynienia. Dla przykładu wpłaty zaliczek przed 1 maja 2004 r. na poczet terenów budowlanych lub terenów przeznaczonych pod zabudowę nie były przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT, gdyż wówczas grunty w ogóle nie zaliczano do kategorii „towarów” w rozumieniu ustawy o VAT. Zatem wpłaty należności na poczet terenów budowlanych lub terenów przeznaczonych pod zabudowę dokonane

przed 1 maja 2004 r. nie mogły być objęte podatkiem VAT, gdyż nie stanowiły zaliczek na „dostawę towaru”.

W drugim z wymienionych przypadków obowiązek podatkowy w zakresie VAT nie będzie dotyczył takiego rodzaju przedpłaty, która dokonana zostanie na towary wskazane w sposób ogólny w ich wykazie. Jak bowiem wynika z wyroku ETS z 21 lutego 2006 r. – C-419/02, w sytuacji takich nieskonkretyzowanych wpłat, gdy ponadto wykaz towarów może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę, obowiązek podatkowy w zakresie VAT od dokonanej wpłaty nie może wystąpić.

Z kolei trzeci przypadek braku obowiązku podatkowego od wpłat na poczet przyszłych świadczeń dotyczy będzie sytuacji, w których z tytułu bieżących dostaw towarów lub bieżącego świadczenia usług powstaną nadpłaty należności, zaś w umowie ani też w innego rodzaju dokumentach transakcyjnych nie zostanie zawarta dyspozycja co do kwalifikacji i rodzaju tych wpłat. Wówczas takie nadpłacone należności także nie mogą być potraktowane jako opodatkowana podatkiem VAT zaliczka. Stanie się tak jedynie wówczas, gdy taka nadpłacona należność zostanie rzeczywiście rozliczona jako zaliczka na poczet przyszłych dostaw towarów lub przyszłego świadczenia usług gdy taka dyspozycja nastąpi.

Kwoty nadpłat po rozliczeniu finansowym zrealizowanych świadczeń (dostaw towarów lub świadczenia usług) nie mogą być uznane za zaliczki. Nie stanowią bowiem jakiegokolwiek części ceny przedpłaconej za nowe świadczenie, gdyż nie następuje uznanie rachunku bankowego tą kwotą. W związku z tym kwoty te nie spowodują ani obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej, ani też rejestrowania obrotu ze stawką podatku właściwą dla zamówionych towarów.

Nadpłata (nadpłacona kwota) powstająca w związku z zapłatą przez kontrahenta kwoty wyższej niż wynikająca z faktury rozliczeniowej nie stanowi płatności na poczet przyszłych należności podatnika. Jest typową nadpłatą, która ze swojej istoty powinna być zwrócona. Jednakże brak zwrotu kwoty nadpłaty kontrahentowi nie czyni jej automatycznie zaliczką na poczet przyszłych dostaw. Aby takie nadpłaty mogły stać się zaliczką, potrzebne jest wyraźne wyrażenie woli przez strony umowy lub rzeczywiste zaistnienie faktu takiego zaliczenia poprzez uznanie rachunku bankowego. Zatem nadpłacone kwoty tylko wówczas podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyby stanowiły część ceny (przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty) za określoną dostawę towaru mającą nastąpić w przyszłości i kwotą tą został uznany rachunek bankowy podatnika.

Inne przypadki, gdy wpłaty nie stanowią opodatkowanych podatkiem VAT zaliczek znajdujemy w orzecznictwie sądowym. I tak, jeżeli z treści umów łączących strony wynikać będzie, że wartość dokonanej wpłaty stanowi np. wkład abonenta usług telekomunikacyjnych w realizację zadania inwestycyjnego, które po wybudowaniu będzie stanowiło mienie spółki, ale jednocześnie będzie również służyło abonentowi linii

telekomunikacyjnej, brak będzie podstaw do traktowania takiej wpłaty jako zaliczki na poczet cen przyszłych usług telekomunikacyjnych, świadczonych przez spółkę na rzecz konkretnego abonenta. NSA w takich przypadkach (patrz wyrok z 3 lipca 1996 r. sygn. akt SA BK 1522/95) mocno akcentuje, iż obowiązek podatkowy (także od zaliczek) musi wynikać wprost z ustawy o VAT, nie można go zaś określać w drodze rozszerzającej wykładni przepisów ustawy. Ponadto w przypadku gdy zapłata części należności mająca charakter przedpłaty, zaliczki czy zadatku jest czyniona np. na poczet nie będącego jeszcze wymagalnym zobowiązania do uiszczenia umówionej ceny, to nie jest możliwe dokonanie tej zapłaty w drodze potrącenia z wierzytelności przysługującej nabywcy od sprzedającego. Warunkiem skutecznego potrącenia jest bowiem równoczesne istnienie dwóch wierzytelności wymagalnych (art. 498 k.c.) (tak np. w wyroku NSA z 30 października 2001 r., sygn. akt SA/Sz 2988/00). (Tak: Elżbieta Rogala w: „Zaliczki a VAT”, BDO, Podatki i rachunkowość nr 11, listopad 2007 r.).

k) Zaliczka/wadium wpłacone do depozytu w Gminie

Depozyt notarialny nie jest formą otrzymania zapłaty. Zatem wpłata zaliczki czy też wadium do depozytu notarialnego nie może być uznane za „otrzymanie całości lub części zapłaty”, z którymi to okolicznościami ustawa wiąże skutek w podatku od towarów i usług. Dopiero przeistoczenie się np. wadium w zaliczkę (po ostatecznym wyborze kontrahenta zgodnie z Pzp) pozwala przyjąć, że mamy już zaliczkę a nie wadium. Dzień wyboru kontrahenta-zwycięzcy będzie dniem „otrzymania zaliczki” (powstałej z wadium).

2. Obowiązek podatkowy w VAT od czynności związanych z gospodarowaniem nieruchomościami w Gminie

Art. 19a zawiera zasady dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego. Zmiany te w sposób pełniejszy odzwierciedlają postanowienia dyrektywy 2006/112/WE (w szczególności w zakresie usług ciągłych) oraz porządkują i upraszczają przepisy w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji w tym zakresie. Obowiązek podatkowy do końca 2012 r. powstawał, co do zasady, z chwilą wydania towarów lub wykonania usługi, a jeżeli czynności te powinny być potwierdzone fakturą, z chwilą wystawienia tej faktury, nie później niż 7. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Rozliczenie tego podatku następowało w deklaracji za dany miesiąc (ewentualnie kwartał), w którym powstał obowiązek podatkowy, a to oznacza, że dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, w zależności od daty wystawienia faktury, obowiązek podatkowy powstawać mógł w miesiącu jej dokonania lub w miesiącu następnym. Poza tym dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z wystawieniem faktury, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji, a nie jako powszechna zasada. Tym samym brzmienie przepisów dotyczących ogólnych zasad momentu powstania obowiązku podatkowego budziło wątpliwości w kontekście ich zgodności z przepisami unijnymi. Wątpliwości te dotyczyły również obowiązujących tzw. szczególnych

momentów powstania obowiązku podatkowego. W art. 19a ust. 1 wprowadzono generalną zasadę, że obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Wprowadzenie zasady, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, w miejsce obowiązującej reguły będzie oznaczać zmianę terminu rozliczenia podatku – co do zasady – jedynie w odniesieniu do przypadków gdy dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, możliwe było wystawienie faktury w następnym miesiącu (nie później niż 7. dnia od dokonania sprzedaży). Tylko w takiej bowiem sytuacji (tj. jeżeli podatnik wystawi fakturę w miesiącu następnym po miesiącu, w którym miały miejsce czynności opodatkowane) termin rozliczenia podatku zostanie przesunięty o jeden okres rozliczeniowy. W pozostałym zakresie, zarówno według reguł obowiązujących, jak i nowych reguł, podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Wprowadzone rozwiązanie w art. 19a ust. 1 jest zgodne z art. 63 dyrektywy 2006/112/WE, który przewiduje, że VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W przypadku otrzymania zapłaty przed dokonaniem tych transakcji ma zastosowanie art. 65 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania zapłaty, która to zasada znajduje odzwierciedlenie w projektowanym art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Nowe podejście oznacza rezygnację z dotychczasowego generalnego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z datą wystawienia faktury.

W art. 19a ust. 2 wskazano, że reguła ogólna powinna również być stosowana do usługi częściowej i zawiera również wskazówki, co należy rozumieć przez usługę częściową. Ustawa o VAT zawierała podobną regulację (art. 19 ust. 4 i 5), jednak bez wskazania, co należy rozumieć przez usługę częściową. Nowa definicja usługi częściowej nie narusza przepisów dyrektywy 2006/112/WE i odpowiada stosowanej w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Usługę częściową stanowić będzie określona część podzielnej w sensie gospodarczym usługi, dla której to części określono zapłatę. Takie rozwiązanie pomoże w ustaleniu obowiązku podatkowego np. w przypadku usług przyjmowanych częściowo, m.in. tych usług budowlanych, które nie zostaną objęte przepisem ust. 3. Ponadto w art. 19a ust. 3 wskazano, aby w przypadku usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznawano je za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. Takie podejście realizuje postanowienia dyrektywy 2006/112/WE zawarte w art. 64.

Natomiast w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem, w danym roku nie upływałyby terminy płatności lub rozliczeń, proponuje się, aby uznawać je za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług (art. 19a ust. 3

zdanie drugie). Przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy. Takie określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług o charakterze ciągłym odpowiada przepisom dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 64 tej dyrektywy w przypadku usług wykonywanych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, które nie wiążą się z zapłatą zaliczki lub płatnościami w tym okresie, uważa się je za dokonane z upływem każdego roku kalendarzowego, do czasu zakończenia świadczenia usług. Dyrektywa umożliwia jednak państwom członkowskim przyjęcie, w niektórych przypadkach, że dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż rok.

Przepis art. 19a ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów (wydania ich) na podstawie umowy dzierżawy, 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 (art. 19a ust. 4). Należy pamiętać, że towarem na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług są również wszelkie postacie energii.

Należy też zwrócić uwagę, że regulacją art. 19a ust. 4 objęte byłyby płatności z tytułu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT), co w praktyce oznacza, co do zasady, kontynuację obecnego podejścia w tym zakresie. Otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi w dalszym ciągu będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego, przy czym obowiązek ten konsekwentnie do przedstawionej zasady generalnej powstawać będzie z chwilą otrzymania zapłaty (obowiązek powstanie w odniesieniu do kwoty otrzymanej zapłaty) – art. 19a ust. 8. Zapłatą w tym wypadku będą, w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadatek, rata, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu. Należy tutaj jednak zwrócić uwagę, że przepis pełniej realizuje zapis dyrektywy 2006/112/WE i dotyczy również (w przeciwieństwie do obecnych regulacji) np. zaliczek w dostawach energii elektrycznej.

Powyższa zasada, ma zastosowanie do wszystkich przypadków powstania obowiązku podatkowego wprowadzanych w art. 19a ust. 1 – 7 ustawy (w każdym przypadku otrzymanie całości lub części zapłaty, np. zaliczki przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi będzie powodować powstanie w tym momencie obowiązku podatkowego w części otrzymanej zapłaty). Jedynym odstępstwem od tej zasady będą objęte wewnątrzspółnotowe dostawy i nabycia towarów.

Odnosnie do szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego, wskazania wymaga, że dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z terminem zapłaty, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Tym samym w art. 19a ust. 5 pkt 1

wskazano na powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z zapłatą, iż dotyczyć to będzie wyłącznie następujących czynności:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie (jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym” oraz dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18, które to przypadki również wiążą się z faktem „pojawiania się” wynagrodzenia z dużym opóźnieniem w stosunku do daty wykonanych czynności,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług. Jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego i wiąże się z tym, że wynagrodzenie w tych przypadkach wypłacane jest w dużym oddaleniu czasowym od wykonania usługi. Zastosowane wyłączenie (do usług objętych art. 28b ustawy o VAT) wynika wprost z dyrektywy 2006/112/WE,
- świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37 – 41 ustawy o VAT od podatku. Określenie dla tych usług momentu powstania obowiązku podatkowego w miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty z tytułu ich świadczenia, ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń.

Ponadto w art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT wprowadzono regulację, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1. Jest to kontynuacja obecnych regulacji i również uwzględnia okoliczność, że dopłaty te mogą być wypłacane w dużym oddaleniu czasowym od wykonania czynności. Obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 konsekwentnie powstawać będzie z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu tych czynności.

Jak już wyżej wskazano dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z wystawieniem faktury, jednak podobnie jak przy możliwości powiązania z terminem otrzymania zapłaty jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Takie rozwiązanie zastosowano tylko w przypadku dostawy i drukowania książek oraz czasopism oraz świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych (art. 19a ust. 5 pkt 3), których specyfika obrotu (świadczenia) uzasadnia takie szczególne traktowanie.

Obowiązek podatkowy konsekwentnie powstaje od 1 stycznia 2013 r. z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Należy zaznaczyć, że ten szczególny moment obowiązku podatkowego miałby zastosowanie tylko w sytuacji, gdy dla danej transakcji powstaje obowiązek wystawienia faktury, czyli co do zasady w sytuacji, gdy transakcje są dokonywane na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami.

W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury dokumentującej ww. czynności lub wystawi ją z opóźnieniem, w art. 19a ust. 7 obowiązek podatkowy powstawał będzie z chwilą upływu terminów na wystawienie faktury, określonych w art. 106h ust.4 i 5, tj.:

- 30. dzień od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych (co do zasady w przypadku tych usług długość okresu, jaki upłynie od ich wykonania do powstania obowiązku, nie ulegnie zmianie w stosunku do obecnie obowiązujących zasad),
- 60. dzień od dnia dostawy książek i czasopism, a jeśli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów tych wydawnictw – 120. dzień od pierwszego dnia wydania tych towarów,
- 90. dzień od dnia wykonania czynności polegających na drukowaniu książek i czasopism.

Na takie rozwiązanie zezwalają przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a dokładnie art. 66 lit. c, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2010/45/UE, zgodnie z którym, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, VAT staje się wymagalny w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi lub, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Przepisy art. 19a będą mieć odpowiednie zastosowanie również do eksportu towarów oraz dostawy towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca (w tym importu usług). Brzmienie przepisów regulujących kwestię określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów (ust. 9 – 11) zostało nieco zmodyfikowane w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji. Obowiązek podatkowy w imporcie towarów co do zasady powstawać będzie z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9). Z uwagi na to, iż w przypadku objęcia towarów procedurą celną: uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych i odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych dług celny powstaje z chwilą objęcia towarów tymi procedurami

zmodyfikowany został przepis w ust. 10, który w będzie odnosił się wyłącznie do importu towarów objętych procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną. W przypadku objęcia towarów procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstawać będzie z chwilą objęcia towarów tą procedurą (art. 19a ust. 10). Natomiast jeśli import towarów objęty jest procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywózowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień, tranzytu, lub przeznaczeniem celnym wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, a od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, to obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą wymagalności tych opłat (art. 19a ust. 11). Powyższe oznacza, że jeśli nie są pobierane od tych towarów ww. opłaty, to zaprzestanie podlegania ww. procedurom/przeznaczeniom celnym spowoduje powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z zasadą ogólną (z chwilą postania długu celnego).

Należy podkreślić, że terminy powstania obowiązku podatkowego określone w rozporządzeniu wykonawczym zostały objęte zasadami ustawowymi.

W O J T
Sławomir Stupczyński