

VAT W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

Wybrane zagadnienia

Katarzyna Dokukin



Wolters Kluwer

VAT W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

Wybrane zagadnienia

Katarzyna Dokukin



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2024

Stan prawny na 16 października 2023 r.

Recenzent

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

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-150-7

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
---------------------	----

I. Istotne dla JST zmiany w podatku VAT na lata 2022–2025 – zestawienie	15
---	----

II. Zasady funkcjonowania VAT w JST – informacje podstawowe	19
---	----

1. Kiedy JST występuje jako podatnik VAT	19
2. Opodatkowanie VAT. Czynności podlegające VAT	22
2.1. Jak określić stawkę VAT	25
2.2. Zwolnienie z VAT	32
2.3. Niepodleganie podatkowi VAT (NP)	33
2.3.1. Zadania gminy z ustawy o samorządzie gminnym	34
2.3.2. Edukacja publiczna	37
2.3.3. Opieka (pomoc) społeczna	40
2.3.4. Rozliczenia wewnętrzne w JST	42
3. Obowiązek podatkowy. Kiedy powstaje VAT należny w JST	44
3.1. Zasada ogólna powstania obowiązku podatkowego	44
3.2. Zasady szczególne powstania obowiązku podatkowego	45
3.2.1. Usługi częściowe	46
3.2.2. Usługi ciągle	46
3.2.3. Otrzymanie całości lub części zapłaty	46
3.2.4. Wystawienie faktury	47
3.2.5. Wcześniejsza zapłata (przedpłata, zaliczka, rata)	52
4. Podstawa opodatkowania	54
5. Odliczenia VAT w JST w pigułce	56
5.1. Preproporcja i proporcja odliczeń VAT	63
5.1.1. Sposoby proporcjonalnego odliczenia VAT	65

5.1.2. Wskaźnik struktury sprzedaży	69
5.1.3. Pytania i odpowiedzi	71
5.2. Termin odliczenia VAT naliczonego	73
5.3. Korekta podatku naliczonego	74
6. Darowizny i użyczenia. Nieodpłatne transakcje	78
7. Najem i dzierżawa nieruchomości	81
7.1. Media przy najmie – razem czy osobno	82
7.2. Stawka VAT i obowiązek podatkowy za najem	86
7.3. Stawka VAT dzierżawy gruntu na cele rolnicze i nierolnicze	86
7.4. VAT od bezumownego korzystania z nieruchomości	87
8. JPK_VAT w JST	90
8.1. Kody GTU – ewidencja sprzedaży	91
8.2. Ewidencja zakupu	95
9. Fakturowanie	96
9.1. Termin wystawiania faktur	97
9.2. Elementy faktury JST	104
9.3. Faktura JST dla osoby fizycznej	109
9.4. Faktura a czynności zwolnione z VAT	110
9.5. Faktura JST a rolnik ryczałtowy	111
9.6. Formy korygowania błędów na fakturze	116
9.6.1. Nota korygująca	116
9.6.2. Faktura korygująca <i>in minus</i> i <i>in plus</i>	117
10. Refakturowanie	126
10.1. Refaktura a stawka VAT	127
10.2. Termin wystawienia refaktury	127
10.3. Refakturowanie mediów w związku z umową najmu	128
10.4. Obowiązek podatkowy przy refakturowaniu mediów	130
10.5. Obowiązek podatkowy przy refakturowaniu innych czynności niż media	131
10.6. Refakturowanie mediów ciągłych. Pytanie i odpowiedź	131
11. Umowy w JST	133
III. Kasa rejestrująca w JST	135
1. Informacje wprowadzające	135
1.1. Rodzaje kas fiskalnych	137
1.2. Obowiązki podatnika stosującego kasę rejestrującą	138
1.2.1. Oświadczenie podmiotu prowadzącego ewidencję	142

2. Kasy fiskalne online	145
2.1. Centralne Repozytorium Kas	147
2.2. Ulga na zakup kasy online	148
2.3. Integracja kasy z terminalem płatniczym	150
3. Zwolnienia z ewidencji sprzedaży za pomocą kas rejestrujących w JST	151
3.1. Wykaz czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania	153
4. Kasa rejestrująca w praktyce. Pytania i odpowiedzi	159
4.1. Obowiązek posiadania kas online w 2023 r.	159
4.2. Opłata za pobyt ucznia w internacie	160
4.3. Opłata za wypoczynek uczniów	160
4.4. Opłata za wycieczkę szkolną zorganizowaną przez rodziców	161
4.5. Opłata za najem dla osób fizycznych	162
4.6. Opłata za wyżywienie w stołówce szkolnej	163
5. Paragon fiskalny JST	164

IV. Najnowsze wyroki TSUE dotyczące jednostek

samorządu terytorialnego	167
1. VAT od usuwania azbestu w gminie	167
2. Odnawialne źródła energii (OZE)	170
3. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności	172

V. Grupa VAT

1. Wprowadzenie	175
2. Utworzenie grupy VAT – warunki	176
2.1. Porozumienie finansowe	177
2.2. Porozumienie ekonomiczne	177
2.3. Porozumienie organizacyjne	178
3. Założenie grupy VAT przez jednostkę samorządu terytorialnego	180
3.1. Umowa o utworzenie grupy VAT	180
3.2. Przedstawiciel grupy VAT	181
3.3. Rejestracja grupy VAT	182
4. Rozliczenie VAT w grupie VAT	183
4.1. Zasady opodatkowania w grupie VAT – tabela	185

4.2. Proporcja (współczynnik)	186
4.3. JPK_VAT w grupie VAT	187
4.4. Fakturowanie	188
4.4.1. Krajowy System e-Fakturowania w grupie VAT	190
4.5. Ewidencja transakcji w grupie VAT	191
4.6. Schemat podatkowy (MDR)	192
4.7. Wykaz podatników VAT	193
4.8. Mechanizm podzielonej płatności (MPP)	194
4.9. Informacje podatkowe	197
5. Utrata statusu podatnika przez grupę VAT	199
6. Zalety i wady utworzenia grupy VAT	202
7. Pytania i odpowiedzi w sprawie grupy VAT	204
7.1. Czy miasto może utworzyć grupę VAT ze spółką z o.o.?	204
7.2. Gdy gmina utworzy grupę VAT, co się stanie z jednostkami z nią scentralizowanymi?	205
7.3. Czy podatnik (gmina) musi utworzyć grupę VAT ze wszystkimi podmiotami, które do grupy tej się kwalifikują?	205
7.4. Czy grupa VAT otrzyma nowy NIP?	205
7.5. Prawidłowe dane na fakturze grupy VAT	206
VI. SLIM VAT 3	207
1. Wprowadzenie	207
2. Zmiany prawne z zakresu pakietu SLIM VAT 3	210
2.1. Rachunek VAT	210
2.1.1. Zgromadzone środki na rachunku VAT	210
2.1.2. Przekazywanie środków między rachunkami VAT w ramach grupy VAT	211
2.2. Proporcja VAT	212
2.3. Korekta kwoty podatku naliczonego	213
2.4. Podniesienie limitów dla „małego podatnika” VAT	215
2.5. Kasa rejestrująca	217
2.6. Obowiązek dołączenia paragonu do faktury	218
2.7. Konsolidacja wiążących informacji i ujednolicenie procedur ich wydawania	222

VII. E-faktury i Krajowy System e-Faktur	225
1. Wprowadzenie	225
2. E-faktura ustrukturyzowana	226
3. Krajowy System e-Fakturowania. Czym jest i do czego służy	228
3.1. Uprawnienia do korzystania z KSeF	230
3.2. KSeF a Platforma Elektronicznego Fakturowania (PEF)	231
3.3. Awaria systemu KSeF	232
4. Akceptacja korzystania z KSeF	234
5. Data wystawienia i otrzymania e-faktury w KSeF	235
6. Przechowywanie faktur ustrukturyzowanych	237
7. Korygowanie e-faktur ustrukturyzowanych <i>in minus</i>	237
8. Wyłączenia korzystania z KSeF	241
9. Pytania i odpowiedzi dotyczące KSeF	245
10. Korzyści związane ze stosowaniem faktur ustrukturyzowanych	250
VIII. Mechanizm podzielonej płatności (MPP)	253
1. Zasady podstawowe	253
2. Obowiązki sprzedawcy i nabywcy przy MPP	258
2.1. Obowiązki sprzedawcy przy MPP	258
2.2. Obowiązki nabywcy przez MPP	259
3. Tabela czynności wskazująca, kiedy MPP będzie miał zastosowanie (załącznik nr 15 do ustawy VAT)	259
IX. Załączniki	269
1. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur	269
2. Zgoda na otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych (wzór)	276
Literatura	279
Wykaz źródeł	281

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.)
rozporządzenie JPK_VAT	– rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie proporcji	– rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2021 r. poz. 999)
rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku VAT	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2023 r. poz. 955)
rozporządzenie w sprawie zwolnień z ewidencji	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2442 ze zm.)

ustawa VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)
ustawa o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.)
specustawa	– ustawa z 5.09.2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280)

Organy i urzędy władzy publicznej

GUS	– Główny Urząd Statystyczny
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
MF	– Minister Finansów
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
US	– urząd skarbowy
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Inne skróty

CN	– Nomenklatura scalona
FV	– faktura VAT
JP_K_V7	– Jednolity Plik Kontrolny VAT
JST	– jednostka samorządu terytorialnego
KSeF	– Krajowy System e-Faktur
MPP	– Mechanizm Podzielonej Płatności
NIP	– numer identyfikacji podatkowej
NP	– niepodleganie VAT
PEF	– Platforma Elektronicznego Fakturowania
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych

PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
VAT	– podatek od towarów i usług
WIA	– wiążące informacje akcyzowe
WIP	– wiążące informacje o pochodzeniu
WIS	– wiążąca informacja stawkowa
WIT	– wiążące informacje taryfowe
ZW	– zwolnienie z VAT

I. ISTOTNE DLA JST ZMIANY W PODATKU VAT NA LATA 2022–2025 – ZESTAWIENIE

Poniżej w formie tabelarycznej zaprezentowano wybrane regulacje prawne, które mają znaczący wpływ na rozliczenia podatkowe w jednostkach samorządu terytorialnego (JST). Niektóre z nich w ostatnim czasie weszły już w życie, inne z kolei zaczną obowiązywać niebawem, w latach 2024 – 2025.

Od 1.01.2022 r.		
1.	E-faktury ustrukturyzowane i Krajowy System e-Faktur Uwaga! Od 1.07.2024 r. e-fakturowanie stanie się obligatoryjne	Wprowadzono fakultatywną możliwość wystawiania e-faktur za pomocą Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Uruchomiony został „okres przejściowy”, w którym samorzady powinny się przygotować do obowiązkowego e-fakturowania.
2.	JPK_VAT – korekta	Zrezygnowano z obowiązku złożenia czynnego żalu do Urzędu Skarbowego, w przypadku złożenia korekty części ewidencyjnej JPK_V7 .
3.	Uproszczenia w fakturowaniu	Zniesiono obowiązek oznaczania faktur mianem: „ DUPLIKAT ”, „ FAKTURA KORYGUJĄCA ”, „ KOREKTA ”. Ponadto zrezygnowano ze wskazywania na fakturze korygującej : przyczyny korekty, daty dokonania lub zakończenia dostawy towarów (wykonania usługi) lub daty otrzymania zaliczki. Zrezygnowano także z konieczności podania na fakturze zaliczkowej ceny jednostkowej.

4.	Termin wystawienia faktury	Wydłużono termin na wystawienie faktury z 30 na 60 dni przed: dokonaniem dostawy, świadczeniem usług lub otrzymaniem zaliczki ¹ .
5.	Przeniesienie z mocy prawa własności towaru w zamian za odszkodowanie	W ustawie VAT wskazano, iż obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przeniesienia z mocy prawa własności towarów za odszkodowaniem.
6.	Zmiana stawek VAT – tarcza antyinflacyjna	Czasowo obniżono stawki podatku VAT na niektóre produkty spożywcze, energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.
7.	Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej	Wydano (kolejne) rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących na lata 2022–2023.
8.	Połączenie kasy rejestrującej z terminalem UWAGA! Obowiązek ten został przesunięty na 1.01.2025 r.	Wprowadzono obowiązek zapewnienia przez podatnika współpracy kasy online z terminalem płatniczym.
Od 1.01.2023 r.		
9.	Grupa VAT	Wprowadzono nową kategorię podatników, czyli grupę VAT. JST, które utworzą grupę VAT, rozliczają się wspólnie – jako jeden podatnik VAT.
10.	Stawka VAT	Przedłużono obowiązywanie obniżonej stawki podatku VAT na żywność wymienioną w załączniku nr 10, poz. 1–18 ustawy VAT oraz darowizn na rzecz ofiar wojny w Ukrainie do 31.12.2023 r. ²
Od 1.07.2023 r.		
11.	SLIM VAT 3	Wprowadzono nowy pakiet SLIM VAT 3, który swoim zakresem obejmuje m.in. zmiany w WIS czy proporcji w VAT.

¹ Zasada ta nie dotyczy: usług ciągłych i dostawy, o których mowa w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy VAT, a także przypadków określonych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy VAT (np. najem, dzierżawa, dostawa energii). We wskazanych sytuacjach, fakturę wystawić można w dowolnym terminie (nawet kilka miesięcy wcześniej).

² Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz.U. poz. 2495 ze zm.).

Od 1.07.2024 r.		
12.	E-fakturowanie	Obligatoryjne korzystanie z Krajowego Systemu e-Faktur, za pośrednictwem którego podatnicy będą wystawiać e-faktury.
13.	Fakturowanie	Z dniem 1.07.2024 r. w życie wchodzi ustawa z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1598), której uregulowania z głównej mierze fakturowania dotyczą.
Rok 2025		
14.	E-fakturowanie – sankcje	Wprowadzenie sankcji za niestosowanie lub nienależyte stosowanie przepisów dotyczących wystawiania e-faktur za pomocą KSeF.
15.	Kasa rejestrująca	Integracja kasy rejestrującej z terminalem płatniczym.

II. ZASADY FUNKCJONOWANIA VAT W JST – INFORMACJE PODSTAWOWE

1. Kiedy JST występuje jako podatnik VAT

Nie we wszystkich czynnościach, jakie wykonuje jednostka samorządu terytorialnego (JST), działa ona jako podatnik VAT. W pierwszej kolejności zatem każdorazowo należy ustalić, czy samorząd podlega przepisom ustawy o podatku od towarów i usług (VAT), czy przeciwnie – nie mają one zastosowania.

Art. 163 Konstytucji RP stanowi, że:

Samorząd terytorialny **wykonuje zadania publiczne** nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla **organów innych władz publicznych**.

W art. 164 Konstytucji RP wskazano, że:

1. **Podstawową jednostką samorządu terytorialnego jest gmina.**
2. Inne jednostki samorządu regionalnego albo lokalnego i regionalnego określa ustawa¹.

Kluczowe przy określeniu, czy dany podmiot działa jako podatnik VAT, jest spełnienie definicji ustawowych w tym zakresie. Zbadania wymaga, czy JST wypełnia znamiona definicji podatnika VAT, które zostały określone w art. 15 ustawy VAT.

¹ Zgodnie z ustawą z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.) przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego rozumie się również wójta, burmistrza lub prezydenta miasta.

Art. 15 ust. 1 ustawy VAT:

Podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, **wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą**, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W myśl art. 15 ust. 6 ustawy VAT:

Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych².

Wniosek: JST, która wykonuje czynności, do których zobowiązuje ją ustawa, a co więcej, została do wykonywania tych czynności powołana – nie działa jako podatnik VAT.

Stwierdzić należy, że wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy VAT ma zastosowanie, gdy podmiot mający status organu władzy publicznej (urzędu obsługującego ten organ) wykonuje czynności o **charakterze władczym**, które związane są z realizacją zadań nałożonych na ten organ przepisami prawa, do których realizacji został on powołany (działanie w określonym reżimie publicznoprawnym). Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności mających cywilnoprawny charakter organ władzy publicznej co do zasady będzie podatnikiem VAT³.

² Ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.) (wyciąg):

Art. 2. [Podmiotowość i samodzielność gminy]

1. Gmina **wykonuje zadania publiczne** w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

2. Gmina posiada osobowość prawną.

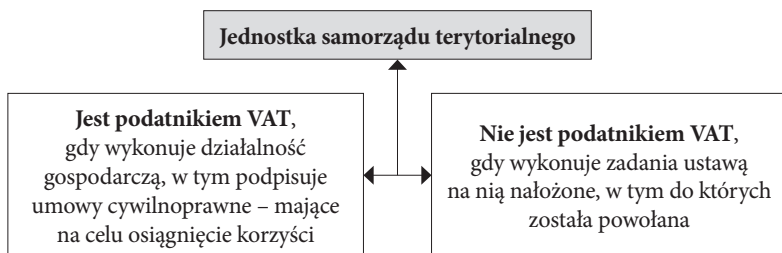
3. Samodzielność gminy podlega ochronie sądowej.

³ Jak wskazuje MF, dokonując analizy, czy dana czynność wykonywana przez JST stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie TSUE przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie. Weryfikacji m.in. wymaga: 1) czy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywiście równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy, 2) czy okoliczności, w jakich doszło do świadczenia usług, różnią się od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność gospodarczą, 3) czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą. Należy porównać

Przykładowo, w zakresie zawieranych przez samorząd **umów** należy odróżnić umowy cywilnoprawne, w których np. gmina wynajmuje odpłatnie (dobrowolnie) sale w szkole w godzinach pozalekcyjnych (koszt takiego najmu strony mogą ustalać lub negocjować), od **czynności administracyjnych**, gdzie gmina nie działa w stosunku podległości czy równorzędności, np. ustala wysokość opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej. Przy czynnościach administracyjnych organ narzuca pewne zasady (choć *de facto* z umową mamy również do czynienia). W sytuacji pierwszej podatek VAT wystąpi, w sytuacji drugiej – podatek VAT nie wystąpi.

Umowa cywilnoprawna = podatek VAT⁴

Umowa w stosunku administracyjnym = brak podatku VAT



okoliczności, w jakich zainteresowany świadczy dane usługi, i tych okoliczności, w jakich tego rodzaju świadczenie jest zwykle realizowane, 4) czy występuje brak rzeczywistego związku między zapłaconą kwotą a świadczeniem usług. Należy dokonać rozróżnienia między występującymi kosztami a kwotami otrzymanymi za oferowane usługi; zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10.06.2020 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, PT1.8101.3.2019.

⁴ Uwaga! Zdarzają się przypadki, gdy JST jest stroną umowy cywilnoprawnej, a opłaty, które w ramach tego stosunku pobiera, nie podlegają VAT. Dotyczy to np. opłaty przewoźników za korzystanie z przystanków komunikacyjnych – zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.10.2016 r., IBPP3/4512-456/16-1/BJ.

2. Opodatkowanie VAT. Czynności podlegające VAT

Jeżeli JST przy wykonywaniu podejmowanych działań podlega reżimowi ustawy o podatku od towarów i usług, tj. spełnia definicję podatnika określoną w art. 15 ustawy VAT (zob. pkt 1 powyżej), zobowiązana jest, zgodnie z art. 5 ustawy VAT, opodatkowywać podatkiem VAT **odpłatną dostawę towarów i odpłatną dostawę usług**.

Art. 5 ust. 1 ustawy VAT [Zakres opodatkowania] (wyciąg):

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają:

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

1. Dostawa towarów zdefiniowana została w art. 7 ustawy VAT.

Art. 7 ustawy VAT [Dostawa towarów] (wyciąg):

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

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za **odszkodowanie**;
- 2) wydanie towarów na podstawie **umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy** o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;

- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
 - 6) oddanie gruntów w **użytkowanie wieczyste**;
 - 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.
2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:
- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - 2) **wszelkie inne darowizny**
– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, **prawo do obniżenia kwoty podatku należnego** o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.
3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych **prezentów o małej wartości i próbek**, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.
4. Przez **prezenty** o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:
- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
 - 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.
5. (uchylony).
6. (uchylony).
7. **Przez próbkę**, o której mowa w ust. 3, rozumie się identyfikowalne jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:
- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz

- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

8. (uchylony).

9. Przez **umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze**, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

2. Świadczenie usług zdefiniowane zostało w art. 8 ustawy VAT.

Art. 8 ustawy VAT [Świadczenie usług] (wyciąg):

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

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

2. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

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

2a. W przypadku gdy podatnik, działając **we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej**, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

3. (uchylony).

4. (uchylony).

5. Przepis ust. 2 pkt 1 nie ma zastosowania w przypadku użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, obliczoną zgodnie z art. 86a ust. 1, z tytułu:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów lub
- 2) nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

6. W przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 i ust. 5, za nabycie towarów uznaje się również przyjęcie ich w używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze.

Uwaga na wyłączenia! Opodatkowaniu VAT **nie podlegają transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa** (art. 6 ustawy VAT), np. po indywidualnej analizie JST: przekształcenia zakładów budżetowych spółki, bądź aport.

2.1. Jak określić stawkę VAT

W obecnym porządku prawnym występuje kilka rodzajów wysokości stawek podatku VAT. Podstawową z nich jest stawka w wysokości 23%, obniżona w wysokości 8%, 5% i 0%. W celu prawidłowego przyporządkowania danej usługi lub towaru do właściwej wysokości stawki (w obrocie krajowym) należy wziąć pod uwagę kilka czynników. Zostały one chronologicznie przedstawione poniżej.

1. Ustalenia wymaga, czy JST ma do czynienia z:

- dostawą towarów, czy
- świadczeniem usług (zob. pkt 1 i 2 powyżej).

Towary dla celów zastosowania stawki VAT identyfikowane są – zgodnie z art. 5a ustawy VAT – wg **CN** (Nomenklatury scalonej), **PKWiU 2015** (Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług), **PKOB** (Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych) lub **opisowo**. W celu przyporządkowania danemu towarowi właściwego kodu skorzystać można w zakresie:

- Kodu CN – z informacji zamieszczonych w rozporządzeniu unijnym⁵ i systemie ISZTAR⁶;
- PKWiU – informacji zamieszczonych na stronie Głównego Urzędu Statystycznego⁷;
- PKOB – informacji zamieszczonych na stronie Głównego Urzędu Statystycznego⁸.

Usługi, zgodnie z art. 5a ustawy VAT, są identyfikowane według **PKWiU 2015** lub **opisowo**.

Jeżeli JST nie zna np. kodu PKWiU, może ona podjąć próbę jego odnalezienia w klasyfikacji, skorzystać z objaśnień Głównego Urzędu Statystycznego (wyszukując np. po nazwie usługi) lub wystąpić o indywidualną opinię (interpretację klasyfikacji).

Ważne! Prawidłowa kwalifikacja statystyczna do odpowiedniego ugrupowania, tj. CN, PKWiU, PKOB ma kluczowe znaczenie w dostosowaniu odpowiedniej obniżonej stawki VAT do danej transakcji. JST przedmiotowej oceny dokonuje samodzielnie (chyba że wystąpi o opinię do GUS).

2. Po weryfikacji pkt 1 rozpoznania wymaga, czy dana transakcja korzysta ze **zwolnienia z VAT** ze względu na przedmiot transakcji. W obszarze transakcji krajowych ich zakres uregulowany został w:

- art. 43 ustawy VAT – tzw. zwolnienie przedmiotowe, oraz

⁵ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256, s. 1, ze zm.).

⁶ https://ext-isztar4.mf.gov.pl/taryfa_celna/tariff-browser?lang=PL&date=20210324 (dostęp: 17.08.2023 r.).

⁷ https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.html (dostęp: 17.08.2023 r.).

⁸ <https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkob/pkob.htm> (dostęp: 17.08.2023 r.).

- rozporządzeniu w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁹.

Przykładowo na podstawie art. 43 ustawy VAT zwolnieniu z opodatkowania podlegają:

- usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej – zob. art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy VAT;
- usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane – zob. art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT;
- usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego – zob. art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy VAT;
- usługi zakwaterowania w bursach i internatach świadczone na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty – zob. art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy VAT;
- usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe – zob. art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT.

Uwaga! Jeśli dany towar lub usługa są objęte zwolnieniem ze względu na przedmiot transakcji, **zwolnienie to stosujemy w pierwszej kolejności** (nawet jeśli przepisy przewidują również stosowanie obniżonej stawki do tego towaru lub tej usługi).

W przypadku wątpliwości, czy dokonywane przez jednostkę czynności mieszczą się w dyspozycji art. 43 ustawy VAT, wystąpić ona może z wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

3. Jeżeli dana transakcja nie podlega zwolnieniu z podatku VAT, należy ustalić, czy zastosowanie mieć będzie obniżona stawka podatku VAT w **wysokości 0%**. Mowa jest o niej w art. 83 ustawy VAT, w tym w załączniku nr 8 do ustawy.

Załącznik nr 8 do ustawy VAT – Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy VAT.

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2023 r. poz. 955).

Poz.	Nazwa towaru
1.	Jednostki centralne komputerów, serwery, monitory, zestawy komputerów stacjonarnych
2.	Drukarki
3.	Skanery
4.	Urządzenia komputerowe do pism Braille'a (dla osób niewidomych i niedowidzących)
5.	Urządzenia do transmisji danych cyfrowych (w tym koncentratory i switchy sieciowe, routery i modemy)

Ponadto opodatkowanie stawką w wysokości 0%, mające znaczenie dla samorządu, w myśl art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy VAT dotyczy:

- dostaw sprzętu komputerowego:
 - a) dla placówek oświatowych,
 - b) dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym

– przy zachowaniu warunków, o których mowa w ust. 13–15 ustawy VAT¹⁰.

Uwaga! Jeśli JST jest stroną transakcji wymienionych w dyspozycji art. 83 ustawy VAT, w tym załącznika nr 8 – **stosuje stawkę 0% VAT**.

4. Jeżeli dana transakcja nie podlega zwolnieniu z podatku VAT lub stawce 0%, ustalić należy, czy zastosowanie mieć będzie obniżona stawka

¹⁰ Art. 83 ust. 13, 14 i 15 ustawy VAT [Stawka 0%] (wyciąg):

13. Opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% podlegają towary wymienione w załączniku nr 8 do ustawy.

14. Dokonujący dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26, stosuje stawkę podatku 0%, pod warunkiem:

- 1) posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami – w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. a;
- 2) posiadania kopii umowy o nieodpłatnym przekazaniu sprzętu komputerowego placówce oświatowej oraz posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami – w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. b.

15. Dostawca obowiązany jest przekazać kopię dokumentów, o których mowa w ust. 14, do właściwego urzędu skarbowego.

podatku w **wysokości 5%**. Weryfikacji wówczas wymaga, czy usługa bądź towar jest wymieniony w załączniku nr 10 do ustawy VAT.

Uwaga! W przypadku gdy JST jest stroną transakcji wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy VAT (dotyczy on głównie artykułów spożywczych oraz towarów i usług, takich jak np. książki i gazety) – właściwe będzie opodatkowanie przedmiotowych czynności według **stawki 5%**.

5. Jeżeli dana transakcja nie podlega zwolnieniu z podatku VAT, stawce 0%, ani stawce 5% podatku, ustalić należy, czy zastosowanie mieć będzie obniżona stawka VAT w **wysokości 8%**. Weryfikacji w tym względzie wymaga:

- załącznik nr 3 do ustawy VAT,
- przepisy art. 41 ust. 12 (**obiekty budownictwa społecznego**), art. 41 ust. 12f (usługi związane z wyżywieniem, tzw. gastronomia) lub art. 120 ust. 2 i 3 ustawy VAT (dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki).

W kontekście JST, w załączniku nr 3 do ustawy VAT wymieniono usługi, które w sektorze samorządowym występują dość powszechnie. Wskazać tutaj można np. usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków (poz. 26 załącznika 3), usługi związane ze zbieraniem odpadów (poz. 27, 28, 30 załącznika 3), czy usługi kulturalne i rozrywkowe w zakresie wstępu do obiektów kulturalnych (poz. 64 załącznika 3). Zwrócić należy także uwagę na budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12–12c ustawy VAT.

Art. 41 ust. 12 ustawy VAT [Stawki podatku]

Stawkę podatku w wysokości 8% stosuje się do:

- 1) **dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych** dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym;
- 2) **robót konserwacyjnych** dotyczących:
 - a) **obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części**, z wyłączeniem lokali użytkowych,
 - b) **lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych** sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12– w zakresie, w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie pkt 1.