

REKOMENDUJĄ

gazeta samorządu
i administracji



DORADZTWO
PODATKOWE

Janina Fornalik

VAT w samorządach

zasady odliczeń podatku naliczonego
od 1 stycznia 2016 r.



JANINA FORNALIK

VAT w samorządach

zasady odliczeń podatku naliczonego
od 1 stycznia 2016 r.



DYREKTOR CENTRUM RYNKU FINANSÓW PUBLICZNYCH

Agata Eichler

REDAKCJA MERYTORYCZNA

Renata Maciejczak, Wioletta Kęпка

KOREKTA

Irena Biśta-Kanciąła

ŁAMANIE

Teresa Lewicka-Stefani

Druk: Mazowieckie Centrum Poligrafii, Marki

© Copyright by INFOR PL SA

Warszawa 2015

INFOR PL SA

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 530 43 44

www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 212 07 30, infolinia: 801 626 666

faks 22 212 07 32

e-mail: bok@infor.pl

strona: www.sklep.infor.pl

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN 978-83-7440-591-1

Spis treści

Wstęp	7
Wykaz skrótów	9
1. Prawo do odliczenia a status JST jako podatnika VAT	10
1.1. Zadania własne wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych	11
1.2. Zbycie mienia komunalnego	15
1.3. Urząd miasta/gminy a status podatnika VAT	18
1.4. Jednostka budżetowa a status podatnika VAT	19
1.5. Zakład budżetowy a status podatnika VAT	23
1.6. Instytucje kultury jako odrębni podatnicy VAT	24
2. Związek zakupów z czynnościami opodatkowanymi	25
2.1. Związek zakupów z czynnościami opodatkowanymi jako warunek odliczenia VAT	25
2.2. Związek pośredni	28
2.3. Zadania własne JST a związek z czynnościami opodatkowanymi	31
2.4. Wydatki JST niezwiązane z czynnościami opodatkowanymi	39
3. Zakres odliczenia	42
3.1. Bezpośrednie przyporządkowanie wydatków	42
3.2. Odliczenie częściowe według proporcji sprzedaży	45
3.3. Czynności niepodlegające VAT a proporcja sprzedaży	46
3.4. Wydatki związane z czynnościami opodatkowanymi, zwolnionymi z VAT i niepodlegającymi opodatkowaniu	47
3.5. Wydatki związane z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu	53
3.6. Wydatki związane z działalnością gospodarczą i inną – orzecznictwo TSUE	56
4. Kalkulacja proporcji sprzedaży	58
5. Zbycie nieruchomości gminnych a proporcja sprzedaży	59

6. Korekta odliczenia	64
6.1. Korekta jednorazowa	65
6.2. Korekta wieloletnia	66
6.3. Ulepszenie środków trwałych	68
6.4. Inwestycje wieloletnie	69
6.5. Długość okresu korekty	72
7. Sprzedaż środków trwałych w okresie korekty	75
7.1. Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części ...	78
8. Zmiana przeznaczenia środków trwałych w okresie korekty	79
8.1. Zmiana przeznaczenia nakładów przed oddaniem środka trwałego do używania	81
8.2. Zmiana przeznaczenia środków trwałych z działalności niepodlegającej opodatkowaniu na opodatkowaną	82
9. Odliczenie podatku naliczonego od nieruchomości wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej i do innych celów	88
9.1. Wykorzystanie nieruchomości do innych celów	90
9.2. Korekta odliczenia VAT	94
9.3. Alokacja wydatków	94
9.4. Rodzaje wydatków objętych dyspozycją art. 86 ust. 7b ustawy	100
9.5. Inwestycje rozpoczęte przed 1 stycznia 2011 r.	101
9.6. Niezgodność art. 86 ust. 7b ustawy o VAT z dyrektywą 2006/112 i orzecznictwem TSUE	104
10. Odliczenie częściowe według prewspółczynnika od 1 stycznia 2016 r.	107
10.1. Istota prewspółczynnika	107
10.2. Cel wprowadzenia prewspółczynnika i orzecznictwo TSUE	113
10.3. Cele inne niż działalność gospodarcza	115
10.4. Sposoby określenia prewspółczynnika	119
10.5. Wybór sposobu ustalania prewspółczynnika	129
10.6. Kalkulacja prewspółczynnika	131
10.7. Roczna i wieloletnia korekta podatku VAT	134

10.8. Wydatki inwestycyjne dotyczące nieruchomości przeznaczanej na cele osobiste	139
10.9. Przepisy przejściowe	140
11. Terminy odliczenia i zwrotu podatku VAT	141
11.1. Terminy zwrotu nadwyżki podatku naliczonego	146
12. Katalog wyłączeń prawa do odliczenia podatku naliczonego	147
13. Odliczenie podatku naliczonego od wydatków dotyczących samochodów	149
14. Korekta podatku naliczonego od niezapłaconych faktur	152
15. Odliczenie podatku naliczonego od wybranych rodzajów wydatków JST	154
15.1. Inwestycje przekazane zakładom budżetowym	154
15.2. Inwestycje przekazane jednostkom budżetowym	159
15.3. Inwestycje przekazane spółkom komunalnym	161
15.4. Inwestycje przekazane domom kultury	163
15.5. Wydatki bieżące na utrzymanie budynku urzędu gminy	167
15.6. Budowa/przebudowa budynku urzędu gminy	173
15.7. Kolektory słoneczne	176
15.8. Przydomowe oczyszczalnie ścieków	178
15.9. Renowacje rynku miejskiego	181
15.10. Budowa obiektów sportowych	183
15.11. Budowa kanalizacji deszczowej	189
15.12. Budowa i utrzymanie targowiska	194
15.13. Budowa parkingu	197
15.14. Działania promocyjne	200
15.15. Usługi prawne	205
15.16. Świetlice wiejskie	208
15.17. Wywóz odpadów komunalnych	215
15.18. Budowa boiska	218
15.19. Zagospodarowanie turystyczne terenów ogólnodostępnych	221
15.20. Wydatki związane z działkami inwestycyjnymi	222
15.21. Organizacja festynu	226



DORADZTWO DLA SAMORZĄDÓW

Zespół prawny i podatkowy MDDP świadczy usługi związane z rozliczeniami podatku VAT przez gminy i ich jednostki oraz spółki komunalne.

Nasza pomoc obejmuje m.in.:

- obsługę prawną procesu odzyskania podatku VAT nieodzyskanego w latach ubiegłych - od przygotowania korekt deklaracji, po reprezentację przed organami podatkowymi i przed sądem;
- doradztwo przy inwestycjach planowanych w przyszłości.

Przygotowując gminę do procesu zwrotu nadpłaconego podatku VAT, przykładamy niezwykłą wagę do bezpieczeństwa podatkowego gminy i jej jednostek tak, aby zastosowane rozwiązania nie zostały zakwestionowane w trakcie kontroli.

Proces obsługi zwrotu VAT obejmuje kilka etapów. Nasze wsparcie może obejmować wszystkie lub kilka z nich:

Analiza i decyzje

Celem Etapu 1 jest określenie rodzajów wydatków, w odniesieniu do których Gmina może ubiegać się o zwrot VAT, kwot potencjalnego zwrotu oraz szans na jego odzyskanie. Wyniki analizy przedstawiamy w formie zwięzłego podsumowania, do którego dołączamy nasze rekomendacje. Na tej podstawie wspólnie z Państwem podejmujemy decyzje o tym, w odniesieniu do których wydatków należy rozpocząć proces zwrotu.

Reprezentacja w trakcie kontroli

Jeśli w wyniku korekt deklaracji Gmina zostanie poddana kontroli podatkowej lub skarbowej, reprezentujemy Gminę w trakcie takiej kontroli przejmując na siebie cały ciężar administracyjny i merytoryczny związany z jej obsługą.

1

Przygotowanie dokumentacji do zwrotu

Celem tego etapu jest przygotowanie Gminy do procesu odzyskiwania podatku VAT. Etap ten obejmuje uzyskanie wiążących interpretacji prawa w kwestiach budzących wątpliwości, jak również weryfikację dokumentów źródłowych oraz przygotowanie korekt deklaracji i innych wymaganych pism i wniosków.

2

Reprezentacja w sporze z organami podatkowymi

W przypadku gdy jakiegokolwiek rozliczenia związane z korektami zostaną zakwestionowane przez urząd skarbowy lub w przypadku gdy Gmina nie uzyska pozytywnej dla siebie interpretacji przepisów prawa, reprezentujemy Gminę w sporze z organami podatkowymi, łącznie z reprezentacją przed sądem.

3

4

MDDP
Mokotowska 49 | 00-542 Warszawa
tel. (+48) (22) 322 68 88 | fax (+48) (22) 322 68 89
biuro@mddp.pl | www.mddp.pl

Wstęp

Skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT przez przedsiębiorców wydaje się sprawą oczywistą. Natomiast temat odliczenia podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego przez długi czas w ogóle nie istniał. Obecnie jest już jasne, że również podmioty prawa publicznego w pewnym zakresie mogą być uprawnione do takiego odliczenia, co często wiąże się z dużymi oszczędnościami finansowymi dla lokalnego budżetu. Jednak ze względu na skomplikowany status podatkowy samorządów kwestia istnienia oraz zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego jest często zagadnieniem problematycznym. Świadczą o tym liczne zapytania składane przez jednostki samorządu terytorialnego do Ministra Finansów, a także bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Również wydawane wyroki sądowe nie zawsze jednolicie rozstrzygają sprawy dotyczące podatku VAT w JST. Na duży stopień skomplikowania omawianej tematyki wskazuje również fakt, że niektóre sprawy były/będą rozstrzygane w formie uchwały wydanej przez poszerzony skład sędziowski Naczelnego Sądu Administracyjnego, a kilka spraw trafiło nawet do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Powodem istotnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących odliczania podatku naliczonego jest specyfika działania samorządów jako podmiotów powołanych do realizacji zadań publicznych, a jednocześnie prowadzących w określonym zakresie działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Ocena istnienia i zakresu prawa do odliczenia w jednostkach samorządowych jest więc uzależniona od okoliczności konkretnej sprawy, w szczególności od charakteru danego wydatku, celu i sposobu działania jednostki w zakresie jego wykorzystania.

Należy pamiętać, że jednostki samorządowe, które nie dokonywały odliczeń podatku VAT w przeszłości, nadal mają taką możliwość, w granicach okresów przedawnienia. Warto więc przeanalizować inwestycje zrealizowane w przeszłości, zarówno pod kątem możliwych oszczędności, jak i w kontekście pokrywania podatku VAT w ramach finansowania unijnego. Możliwość odzyskania VAT wyklucza bowiem uznanie go za koszt kwalifikowalny na potrzeby funduszy.

W niniejszej publikacji autorka postara się przybliżyć czytelnikowi problematykę związaną z odliczaniem VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, zarówno na podstawie przepisów obowiązujących do końca

2015 roku, jak i w świetle zmian wchodzących w życie od 1 stycznia 2016 r. Nowym przepisom został poświęcony jeden z rozdziałów publikacji. Ponadto autorka odwołuje się do nich przy omawianiu poszczególnych zagadnień, a także w każdym z przedstawionych w końcowej części przykładów dotyczących wybranych rodzajów wydatków JST budzących w praktyce wątpliwości związane z odliczeniem VAT.

Zmiany wchodzące w życie od 1 stycznia 2016 r. związane z nowym obowiązkiem stosowania tzw. prewspółczynnika nie tylko wprowadzą istotne ograniczenia w odliczaniu VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, lecz także wymuszą opracowanie skomplikowanej metodologii odliczeń oraz prowadzenie szczegółowych ewidencji i kalkulacji, które w efekcie pozwolą ustalić kwoty VAT podlegające odliczeniu. Dodatkowej pracy jednostkom samorządowym może też przysporzyć spodziewany w 2015 roku wyrok unijnego Trybunału, w którym zostanie rozstrzygnięta kwestia, czy samorządowe jednostki budżetowe powinny być uznawane za odrębnych od gminy podatników VAT (taka praktyka obecnie przeważa), czy też ich obroty powinny być uwzględniane w rozliczeniach VAT samej jednostki samorządowej.

Należy się spodziewać, że kwestie rozliczania VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jeszcze przez długi czas będą przedmiotem kontrowersji, sporów i dyskusji zarówno wśród praktyków – osób zajmujących się rozliczeniami w samych jednostkach, jak i doradców podatkowych, przedstawicieli organów podatkowych, a także sędziów sądów administracyjnych.

Wykaz skrótów

1. Akty prawne	
dyrektywa 2006/112	Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., str. 1, ze zm.)
ustawa o VAT; ustawa	ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054; ost. zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 978)
ustawa nowelizująca	ustawa z 4 maja 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 605)
Ordynacja podatkowa; o.p.	ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 613; ost. zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 1197)
ustawa o finansach publicznych; u.f.p.	ustawa z 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 885; ost. zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 238)
ustawa o samorządzie gminnym; u.s.g.	ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 594; ost. zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 1045)
Kodeks cywilny; k.c.	ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 121)
2. Organy orzekające	
TSUE, Trybunał	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
MF	Minister Finansów
3. Inne skróty	
JST	jednostka(i) samorządu terytorialnego
WNiP	wartości niematerialne i prawne

1. Prawo do odliczenia a status JST jako podatnika VAT

Kluczowe znaczenie w mechanizmie odliczania VAT ma art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym **w zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem VAT, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku VAT należnego (kalkulowanego z tytułu sprzedaży) o kwotę podatku VAT naliczonego (zapłaconego w cenie nabywanych towarów i usług)**. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 168 dyrektywy 2006/112, który z kolei wyraża podstawową zasadę konstrukcyjną podatku VAT – zasadę neutralności¹.

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika zatem, że **aby JST była uprawniona do odliczenia podatku naliczonego, muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:**

- 1) JST musi zostać uznana za podatnika podatku od towarów i usług oraz
- 2) towary i usługi, w związku z nabyciem których podatek został naliczony, są/będą wykorzystywane przez JST (w całości lub części) do wykonywania czynności opodatkowanych – ten warunek zostanie omówiony w kolejnych rozdziałach niniejszej publikacji.

W odniesieniu do pierwszego warunku należy odwołać się do **definicji podatnika** zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT oraz dalszych szczególnych regulacji dotyczących specyficznie JST. Zgodnie z nim, **podatnikami** są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. **Działalność gospodarcza** natomiast obejmuje m.in. wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT). Działalność gospodarcza to w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych. Wśród podatników VAT szczególny status przyznany został organom władzy publicznej oraz obsługującym je urządcom. Zgodnie z art. 15

¹ Zasada neutralności, mocno podkreślana w orzecznictwie TSUE, oznacza, że podatek VAT nie powinien obciążać podatników prowadzących działalność opodatkowaną, lecz ostatecznego konsumenta, a więc odbiorcę towarów lub usług na ostatnim etapie obrotu gospodarczego (por. wyroki w sprawach: C-465/03 *Kretztechnik AG*, C-268/83 *Rompelman*, C-37/95 *Ghent Coal Terminal*).

ust. 6 ustawy o VAT, **nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.**

Przez pewien czas wątpliwości budziła kwestia, czy JST w ogóle jest objęta zakresem podmiotowym tego przepisu. Została ona ostatecznie rozstrzygnięta w orzecznictwie sądów administracyjnych², które uznały, że **JST realizujące zadania z zakresu władzy publicznej stanowią „organ władzy publicznej” w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT**, a zatem podlegają wyłączeniu z reżimu podatku VAT.

1.1. Zadania własne wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych

W świetle brzmienia art. 15 ust. 6 ustawy o VAT problematyczne okazało się również **określenie statusu JST jako podatnika VAT w odniesieniu do czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych.** Organy podatkowe i niektóre sądy administracyjne z tego przepisu wywodziły wnioski, że JST występują w charakterze podatnika VAT również w sytuacji, gdy realizują zadania nałożone na nie przepisami prawa, do realizacji których zostały powołane (tzw. zadania własne wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego), lecz zadania te są realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych.

Takie podejście nie było słuszne, ponieważ jako warunek determinujący posiadanie lub nie statusu podatnika VAT uwzględniało przede wszystkim fakt zawarcia umowy cywilnoprawnej. Warunek ten jest jednak niezgodny z regulacjami unijnymi, a w szczególności z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tym przepisem, *krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi*

² Por. wyroki NSA z 25 maja 2010 r. (sygn. akt I FSK 852/09) oraz z 11 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 965/11).

działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Uregulowanie unijne jest poszerzone w stosunku do polskiego rozwiązania o dwie kwestie. Po pierwsze, wskazuje się, że jeżeli traktowanie tych organów jako niebędących podatnikami naruszałoby znacząco zasady konkurencji, należy w przypadku tych czynności lub transakcji uznawać je za podatników. Po drugie, przepis unijny przewiduje dodatkowo, że jeśli organy władzy publicznej prowadzą działalność określoną w załączniku nr 1 do dyrektywy 2006/112, są one uznawane w każdym wypadku za podatników, chyba że niewielki rozmiar tej działalności powoduje, że może być ona pominięta. Katalog ten wymienia m.in. usługi telekomunikacyjne, dostawę wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej, transport osób i towarów. Przepisy dyrektywy nie odwołują się jednak do formy prawnej prowadzenia działalności przez organy władzy, w szczególności do umów cywilnoprawnych.

W świetle przedstawionych regulacji unijnych należy przede wszystkim **badać charakter realizowanych przez JST działań**, nie zaś przyjętą formę prawną, w ramach której wykonywane są świadczenia. Niezgodność polskich przepisów w tym zakresie została dostrzeżona przez sądy administracyjne i w ostatnim czasie utrwaliła się linia orzecznicza NSA oparta na wspólnotowej wykładni art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. NSA uznał, że **fakt zawarcia umowy cywilnoprawnej, stanowiący jeden z elementów wykonywania zadań publicznych, nie powinien mieć wpływu na ocenę JST jako podatnika**. Jedną z takich spraw dotyczyła **opodatkowania opłat pobieranych przez gminę od przewoźników za korzystanie z przystanków gminnych** (wyrok NSA z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13³).

Stan faktyczny

Gmina wystąpiła z wnioskiem o interpretację, w którym wskazała, że **pobiera opłaty za korzystanie przez operatorów publicznego transportu drogowego i przewoźników z przystanków komunikacyjnych, których właścicielem lub**

³ Analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z 26 marca 2015 r. (sygn. akt I FSK 472/14).

zarządzającym jest gmina. Stawki opłat zostały ustalone w uchwale rady miejskiej, a jednocześnie gmina zawarła umowy z przewoźnikami na korzystanie z przystanków komunikacyjnych. Gmina zadała pytanie, czy pobierane opłaty za korzystanie z przystanków podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Organ podatkowy uznał, że przedmiotowe opłaty stanowią wynagrodzenie za usługi świadczone przez gminę na rzecz przewoźników i w konsekwencji podlegają opodatkowaniu VAT.

Z uzasadnienia

W kontekście przepisów dyrektywy 2006/112 kwestia podmiotowości organów władzy publicznej w podatku od towarów i usług uzależniona jest od dwóch czynników: 1) działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i 2) musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej. W analogiczny sposób do omawianej kwestii odnosił się w swych orzeczeniach TSUE (wyroki C-408/97, C-4/89, C-288/07), akcentując przy tym, że istnieje możliwość opodatkowania świadczeń organów władzy publicznej celem przeciwdziałania znaczącym zakłóceniom konkurencji na danym rynku.

Wykładni przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT należy zatem dokonać w odniesieniu do przepisów dyrektywy 2006/112. W konsekwencji tej wykładni, nie budzi wątpliwości, że **gmina będąca organem władzy publicznej, realizująca zadania publiczne, do których na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 u.s.g. zaliczają się sprawy dotyczące lokalnego transportu zbiorowego, nie działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług** i w związku z tym opisane we wniosku świadczenia nie podlegają opodatkowaniu. Jednocześnie wyłączenie z opodatkowania usług opisanych we wniosku nie zakłada konkurencji na danym rynku.

Stosunek prawny łączący gminę oraz podmioty korzystające z jej mienia komunalnego powstaje w dominującym stopniu na podstawie administracyjnoprawnej metody regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych umów. Strony tego stosunku nie mają bowiem swobody co do ustalania jego treści, albowiem ograniczają je przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego. Ponadto tryb ustalania wysokości opłaty wskazuje, że mamy tu do czynienia z opłatą zbliżoną do daniny publicznej, a nie z ceną ustalaną w realiach rynkowych.

Analogiczne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z 12 grudnia 2014 r. (sygn. akt I FSK 1879/13) dotyczącym **dzierżawy schroniska dla zwierząt na rzecz Towarzystwa Opieki nad Zwierzętami**. W ocenie NSA, umowa dzierżawy w tym przypadku jest związana z realizacją zadań własnych, a nie prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stan faktyczny

Naczelnik urzędu skarbowego zakwestionował odliczenie przez gminę podatku VAT na podstawie faktur za wykonanie nawierzchni oraz dodatkowego odwodnienia na części terenu schroniska dla bezdomnych zwierząt. Gmina uzasadniała odliczenie zawarciem umowy dzierżawy schroniska dla zwierząt z Towarzystwem Opieki nad Zwierzętami, na podstawie której otrzymywała niewielką opłatę.

Z uzasadnienia

Przepis art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, nakazujący *in fine* objęcie opodatkowaniem czynności wykonywanych przez te organy na podstawie umów cywilnoprawnych, nie może być jednak interpretowany literalnie. Należy bowiem mieć na uwadze treść odpowiednich regulacji wspólnotowych i orzecznictwo TSUE.

Nie można zgodzić się z tezą, że odpłatna dzierżawa nieruchomości za symboliczną złotówkę stanowi bezwzględnie przejaw działalności gospodarczej, w ramach której gmina występuje w charakterze podatnika podatku VAT. W przypadku organu władzy publicznej sam fakt dokonywania świadczenia mieszczącego się w definicji odpłatnej dostawy towarów nie przesądza jeszcze o następstwie czynności opodatkowanej. Istotny jest bowiem kontekst (cel) takiej czynności. Wykonanie umowy cywilnoprawnej, której stroną jest organ władzy publicznej, nie zawsze musi bowiem prowadzić do zakłóceń konkurencji. Może w ogóle nie mieć związku z aktywnością gospodarczą JST. **Nawiązanie stosunku cywilnoprawnego może bowiem stanowić dopuszczalny sposób realizacji zadań publicznych, nałożonych na gminę odrębnymi przepisami prawa** (w rozpatrywanej sprawie zadań mających na celu zapewnienie ochrony przed bezdomnymi zwierzętami na podstawie art. 3 ust. 2 ustawy z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminie, a także zapewnienie opieki bezdomnym zwierzętom na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt, czy szerzej – zapewnienie porządku i czystości na terenie gminy na podstawie art. 7 ust. 1 u.s.g.). Ocena prawnopodatkowego statusu gminy została zatem dokonana przez sąd I instancji w oderwaniu od przesłanek wyłączenia z opodatkowania, które wynikają z funkcjonalnej (prowspólnotowej) wykładni art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W mojej ocenie, przedstawione w tym wyroku twierdzenia NSA są kontrowersyjne. Nie jest bowiem oczywiste, również w świetle przepisów dyrektywy 2006/112, że wykonywanie zadań własnych wyklucza JST z kręgu podatników VAT. Sam publicznoprawny charakter wykonywanych zadań nie powinien przesądzać o tym, w jakiej roli występuje JST. Przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE nakazują również badać,

czy w danej sytuacji istnieje konkurencja (choćby potencjalna) między JST a podmiotami prywatnymi. Wydaje się jednak, że ten element jest pomijany przez sądy.

Interpretacja art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, w świetle orzecznictwa NSA oraz regulacji unijnych, prowadzi do wniosku, że **przepis ten w stosunku do JST ma następujące skutki:**

- w zakresie, w jakim **realizują one nałożone na nie przepisami prawa zadania**, które nie stanowią działalności gospodarczej, niezależnie od tego, czy są one realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych, czy też nie – **JST nie występują w charakterze podatników VAT**, przez co w związku z tymi czynnościami nie rozliczają tego podatku (zgodnie z orzecznictwem TSUE, nie powinno to jednak dotyczyć sytuacji, gdy wykonywanie tych zadań poza VAT powodowałoby istotne naruszenie konkurencji),
- w zakresie, w jakim wykonują wszelkie **inne czynności na podstawie umów cywilnoprawnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej** – **JST występują w charakterze podatników podatku VAT**, co wiąże się z koniecznością rozliczania podatku VAT należnego, dając jednocześnie możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego (ewentualnie skutkuje koniecznością wykazania sprzedaży zwolnionej z podatku VAT).

1.2. Zbycie mienia komunalnego

Przy dokonywaniu oceny statusu prawnopodatkowego JST w zakresie transakcji dotyczących dysponowania mieniem komunalnym istotne znaczenie ma **postanowienie TSUE wydane 20 marca 2014 r. w sprawie C-72/13 Gmina Wrocław**⁴ oraz wydany w tej samej sprawie **wyrok NSA z 5 grudnia 2014 r.** (sygn. akt I FSK 1547/14). Sprawa dotyczyła rozstrzygnięcia, czy JST jest podatnikiem VAT z tytułu sprzedaży i wniesienia aportem

⁴ Postanowienie TSUE zostało wydane w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane przez NSA w postanowieniu z 17 sierpnia 2012 r. (sygn. akt I FSK 1612/11) o następującej treści: *Czy przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1) sprzeciwiają się opodatkowaniu podatkiem VAT czynności gminy polegających na sprzedaży nabytych z mocy prawa lub pod tytułem darmym, w szczególności w drodze spadkobrania lub darowizny, mienia – w tym nieruchomości bądź wniesienia ich w formie aportu do spółek prawa handlowego?*

do spółki komunalnej ruchomości i nieruchomości nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, spadkobrania oraz z mocy prawa w wyniku komunalizacji. W tym postanowieniu TSUE wskazał, że dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej transakcji takich jak te zamierzone przez gminę Wrocław, o ile sąd odsyłający stwierdzi, iż transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz iż nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy.

Biorąc pod uwagę wskazówki Trybunału, **NSA uznał, że dokonując zbycia mienia komunalnego nabytego nieodpłatnie JST nie działa w charakterze podatnika VAT**, a zatem transakcja ta nie podlega opodatkowaniu.

Stan faktyczny

Gmina wystąpiła z wnioskiem o interpretację, w którym wskazała, że **jest właścicielem mienia (w tym m.in. nieruchomości), które zostało nabyte przez nią nieodpłatnie**: 1) w wyniku nabycia z mocy prawa na podstawie ustawy z 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym oraz ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych bądź 2) w formie darowizny, lub 3) spadkobrania. Mienie nabyte nieodpłatnie **nigdy nie było wykorzystywane przez gminę do prowadzenia jakiejkolwiek działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT**, w szczególności nie było oddane w najem, dzierżawę, użytkowanie wieczyste, nie zostało obciążone prawem rzeczowym ograniczonym. Intencją gminy nigdy nie było wykorzystywanie tego mienia na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jedyne funkcje, które gmina spełniała w odniesieniu do tego mienia, to funkcje właścicielskie. Obecnie **gmina rozważa zbycie mienia (w tym nieruchomości)**, które może zostać dokonane w jednej z dwóch form:

- 1) sprzedaż w zamian za wynagrodzenie na rzecz podatnika VAT lub osoby niebędącej podatnikiem VAT albo
- 2) wniesienie aportem do spółki prawa handlowego.

Gmina zadała pytanie, czy zbycie mienia podlega opodatkowaniu VAT. **MF uznał, że w zakresie czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych gmina podlega obowiązkowi podatkowemu na zasadach ogólnych.** Zdaniem organu, gmina, będąc czynnym, zarejestrowanym podatnikiem VAT, jest również podatnikiem tego podatku w zakresie sprzedaży czy też aportu nieruchomości i innego mienia. Przedmiotem zbycia będą bowiem składniki majątku podatnika VAT. Bez znaczenia pozostaje przy tym

fakt, że nabycie części nieruchomości nastąpiło nieodpłatnie, z mocy prawa lub też na podstawie darowizny czy spadkobrania.

Z uzasadnienia

W zaskarżonym wyroku WSA nie podjął żadnych działań w celu wykazania, czy sporne czynności są wykonywane przez gminę w ramach działalności gospodarczej. Przyjął jedynie, że transakcje te są czynnością ze sfery cywilnoprawnej, a zatem nie podlegają wyłączeniu z opodatkowania. Tymczasem zasadność zastosowania w odniesieniu do gminy art. 15 ust. 6 ustawy o VAT może być weryfikowana dopiero po wcześniejszym sprawdzeniu, czy dana czynność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a zatem czy gmina działa w charakterze podatnika VAT.

Zbywane przez gminę mienie znajduje się jedynie w jej zasobach komunalnych i nie było nigdy wykorzystywane w jakiejkolwiek działalności, tj. gmina pełni w tym przypadku wyłącznie funkcje właścicielskie. Ponadto towary stanowiące przedmiot dostawy zostały nabyte z mocy prawa lub pod tytułem darmym (darowizna, spadkobranie), a zatem w wyniku czynności, z którymi nie wiązało się prawo do odliczenia podatku naliczonego. Nabycie z mocy prawa i w drodze spadkobrania jest niezależne od woli gminy, natomiast wykonywanie jedynie funkcji właścicielskich nie przynosi żadnych wymiernych korzyści zarówno tworzącym wspólnotę samorządową mieszkańcom, jak i samej gminie. Samo nieodpłatne nabycie mienia i jego posiadanie nie jest wystarczające do uznania, że konstituuje ono działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT. Nieruchomości nigdy nie były wykorzystywane do prowadzenia czynności handlowych, wytwórczych czy usługowych, a gmina pełniła jedynie funkcje właścicielskie. W konsekwencji, **sprzedaż oraz aport przez gminę na podstawie umów cywilnoprawnych mienia nabytego z mocy prawa czy jako spadkobierca nie podlega opodatkowaniu VAT, skoro gmina przy tych transakcjach nie występowała w roli podatnika VAT.**

Z tego wyroku wynika, że w stosunku do podejmowanych przez JST czynności związanych z dysponowaniem mieniem należy każdorazowo badać, czy z tytułu dokonania takich czynności JST występuje jako podatek VAT, czy jedynie jako podmiot zarządzający własnym majątkiem, czy też jako organ władzy publicznej działający w formach władczych. Jedynie w pierwszym przypadku będziemy mieli do czynienia z czynnością opodatkowaną VAT – odpłatną dostawą towarów. Natomiast w dwóch pozostałych sytuacjach czynności zbycia majątku przez JST nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Podsumowując, JST może na gruncie podatku VAT występować w dwóch rolach:

1) **podmiotu wyłączonego z opodatkowania VAT:**

- gdy realizuje zadania w oparciu o reżim publicznoprawny niestanowiące działalności gospodarczej, niezależnie od tego, czy działa w oparciu o umowy cywilnoprawne, z wyjątkiem sytuacji, gdy wykonywanie tych zadań poza VAT powodowałoby istotne naruszenie konkurencji, oraz
- gdy dokonuje zbycia mienia w ramach dysponowania majątkiem prywatnym nabytym nieodpłatnie w drodze darowizny, spadkobrania lub z mocy prawa w wyniku komunalizacji;

2) **podatnika podatku VAT:**

- gdy wykonuje czynności w reżimie prywatnoprawnym na podstawie umów cywilnoprawnych, oraz
- w zakresie wykonywania zadań własnych nałożonych odrębnymi przepisami, jeśli ich wykonywanie poza VAT skutkowałoby istotnym naruszeniem konkurencji.

1.3. Urząd miasta/gminy a status podatnika VAT

Jedną z wątpliwych kwestii wynikających z nieprecyzyjnego brzmienia art. 15 ust. 6 ustawy o VAT było określenie podmiotu, który powinien być zarejestrowany jako podatnik VAT – JST czy urząd ją obsługujący. Z czasem ukształtowana została jednolita linia orzecnicza⁵ w tej sprawie i obecnie nie budzi już wątpliwości fakt, że **urzędy miasta/gminy** (starostwa powiatowe), jako jednostki pomocnicze organów wykonawczych samorządów (jakim jest wójt, burmistrz, prezydent miasta), **nie mogą być uznane za podatników VAT**. W rezultacie, z tytułu realizacji czynności podlegających opodatkowaniu VAT, **podatnikiem jest JST**, gdyż to ona posiada osobowość prawną oraz jest uprawniona do prowadzenia działalności gospodarczej. **Zatem JST powinna być zarejestrowana jako podatnik**. Dane JST należy wskazywać na fakturach

⁵ Por. wyroki NSA: z 2 marca 2010 r. (sygn. akt I FSK 273/09) i z 28 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 263/08) oraz interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 maja 2013 r. Nr IPTPP1/443-130/13-3/MG i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 kwietnia 2008 r. Nr IPPP1-443-157/08-2/IŻ.

zarówno wystawianych przez JST jako sprzedawcę, jak też otrzymywanych przez JST jako nabywcę.

1.4. Jednostka budżetowa a status podatnika VAT

Wiele kontrowersji budzi kwestia określenia, czy samorządowe jednostki budżetowe tworzone przez JST na podstawie ustawy o samorządzie gminnym oraz ustawy o finansach publicznych powinny być uznawane za odrębnych od JST podatników VAT. Problem sprowadza się do tego, czy poziom samodzielności działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe jest na tyle wysoki, aby można je było uznać za prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu definicji podatnika określonej w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

Zagadnienie to było przedmiotem rozstrzygnięcia siedmiu sędziów NSA w **uchwale wydanej 24 czerwca 2013 r.** (sygn. akt I FPS 1/13), w której NSA **uznał, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, jednostki budżetowe gminy nie są odrębnymi od gminy podatnikami** podatku od towarów i usług, ponieważ nie prowadzą działalności gospodarczej w sposób samodzielny. NSA uzasadnił to specyficznym sposobem funkcjonowania jednostek budżetowych wynikającym z ustawy o finansach publicznych, gdyż cechą charakterystyczną jednostek budżetowych jest brak własnego mienia i dysponowanie jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku JST. Jednostka budżetowa działa zatem jako *statio municipi* – o tworzeniu, połączeniu, likwidacji takiej jednostki decydują organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego, czyli rada gminy. One też ustanawiają takiej jednostce statut, określają nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Istotne znaczenie ma również gospodarka finansowa jednostki budżetowej, która charakteryzuje się tym, że gminna jednostka budżetowa pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu JST, a dochody odprowadza na rachunek JST. Powoduje to, że wielkość wydatków jednostki nie jest w żaden sposób związana z wysokością dochodów realizowanych przez taką jednostkę. Ponadto **jednostka budżetowa nie dysponuje w żaden sposób realizowanymi przez siebie dochodami.** Poziom wydatków ponoszonych przez taką jednostkę nie jest zatem zależny od jej dochodów. Nie występuje pojęcie wyniku finansowego, nie ma deficytu,

strat i nadwyżki finansowej. Wszystkie czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane VAT, jednostka budżetowa podejmuje w imieniu i na rzecz gminy, w ramach limitu środków przyznanych na dany rok w uchwale budżetowej. W przypadku jednostki budżetowej nie ma związku między skutkiem czynności w aspekcie finansowym a wydatkami jednostki. Gminna jednostka budżetowa nie odpowiada także za straty wyrządzone swoją działalnością.

Wskazane cechy jednostki budżetowej powodują, że mimo wyodrębnienia organizacyjnego, nie prowadzi ona działalności gospodarczej w sposób samodzielny czy niezależny od JST, której majątkiem, w tym środkami finansowymi, dysponuje. Nie są zatem spełnione przesłanki samodzielnego prowadzenia działalności gospodarczej, które zostały wypracowane w orzecznictwie TSUE⁶:

- jednostka budżetowa nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego ze swoją działalnością,
- jednostka budżetowa nie ponosi odpowiedzialności za swoje działania wobec osób trzecich, gdyż wykonuje czynności, działając w imieniu JST.

Pomimo podjęcia wcześniej uchwały, NSA skierował pytanie prejudycjalne do TSUE dotyczące statusu jednostek budżetowych jako podatników VAT⁷. W tej sprawie (sygn. akt C-276/14) 30 czerwca br. rzecznik generalny TSUE Niilo Jääskinen wydał opinię, która poprzedza wyrok Trybunału. Rzecznik uznał, że **gminna jednostka budżetowa może być podatnikiem tylko pod warunkiem, że prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą. To z kolei powinien ustalić sąd krajowy w świetle kryteriów wskazanych przez TSUE.** Wprawdzie rzecznik pozostawił otwartym problem zgłoszony przez NSA, jednak w swojej opinii wyraźnie zaznaczył, że w rozpatrywanej sprawie zostało już wydane rozstrzygnięcie sądu krajowego (mowa o uchwale siedmiu sędziów NSA z 24 czerwca 2013 r.).

Rzecznik nie zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym w tej sprawie przez Ministerstwo Finansów, które twierdziło, że niewłaściwe jest badanie kryterium samodzielności w odniesieniu do podmiotów prawa

⁶ Por. wyroki TSUE w sprawach: C-210/04 *FCE Bank plc* i C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*.

⁷ Postanowienie NSA z 10 grudnia 2013 r. (sygn. akt I FSK 311/12).

publicznego, gdyż jego respektowanie stwarzałoby ryzyko doprowadzenia do nieproporcjonalnej ingerencji w przyznaną państwom członkowskim autonomię instytucjonalną. Zdaniem rzecznika, pełną definicję podatnika z art. 9 dyrektywy 2006/112 (którego odpowiednikiem jest art. 15 ust. 1 ustawy o VAT) należy stosować w sposób jednolity i spójny do wszystkich podmiotów, bez znaczenia pozostaje przysługujący jednostce budżetowej status podmiotu publicznego.

Niilo Jääskinen uznał również w opinii, że na rozstrzygnięcie sprawy nie mają wpływu rozbieżności językowe występujące w różnych wersjach językowych dyrektywy 2006/112 w zakresie użycia zwrotu „samodzielnie” (polska wersja) czy „niezależnie” (ang. *independently* – wersja angielska, francuska, duńska, niemiecka, hiszpańska, włoska, maltańska, niderlandzka, portugalska, rumuńska, fińska i szwedzka). Status podatnika należy zawsze rozpatrywać w świetle kryteriów wyznaczonych w orzecznictwie TSUE w odniesieniu do sposobu prowadzenia działalności danej jednostki. Są to kryteria obiektywne, które muszą być respektowane, i państwo członkowskie nie może modyfikować zakresu stosowania dyrektywy 2006/112 poprzez przepisy wewnętrzne odnoszące się do organizacji JST.

Co również istotne, **rzecznik nie przychylił się do wniosku polskiego rządu, aby ograniczyć w czasie skutki wyroku TSUE**, czyli uznać, że będzie on mieć zastosowanie jedynie do przyszłości. Rząd polski podkreślał, że wyrok TSUE, nakazujący traktowanie jednostek budżetowych jako jednego podatnika VAT razem z gminą, wpłynąłby znacząco na model funkcjonowania samorządu terytorialnego w Polsce i miałby negatywne skutki dla całego sektora finansów publicznych. Tymczasem polskie władze fiskalne w dobrej wierze uważały jednostki budżetowe za odrębnych od gminy podatników VAT. Niilo Jääskinen zwrócił uwagę na to, że ograniczenie skutków orzeczenia TSUE było stosowane w wyjątkowych wypadkach przy spełnieniu dwóch przesłanek: działania w dobrej wierze oraz ryzyka poważnych reperkusji gospodarczych. Rząd polski nie uzasadnił w sposób wystarczający spełnienia tych przesłanek.

Kwestia statusu podatkowego jednostek budżetowych w niedługim czasie zostanie rozstrzygnięta przez TSUE. Jeśli podzieli on stanowisko przedstawione w opinii rzecznika generalnego i odwoła się do decyzji sądu krajowego, wówczas **JST będą zmuszone do zmiany rozliczeń VAT**.

Formalnie NSA po wyroku TSUE będzie musiał jeszcze raz dokonać oceny tego zagadnienia, jednak nie wydaje się możliwe rozstrzygnięcie odmienne niż zaprezentowane w uchwale.

Już samo skierowanie przez NSA zapytania do TSUE było, moim zdaniem, wątpliwe, skoro wcześniej sprawę tę rozstrzygnął ten sam sąd w uchwale wydanej w poszerzonym składzie, a ponadto dotyczy ona specyficznej struktury funkcjonowania polskich organów samorządowych i nie ma charakteru uniwersalnego, który miałby przełożenie na praktykę podatkową w innych krajach UE.

Organy podatkowe niezmiennie stoją na stanowisku, że jednostki budżetowe stanowią odrębnych od JST podatników podatku VAT⁸. Podejście to jest w praktyce stosowane również przez większość JST, co skutkuje tym, że jeśli obroty wygenerowane przez daną jednostkę budżetową z tytułu działalności opodatkowanej podatkiem VAT nie przekroczyły określonych limitów⁹, jednostki te nie są zarejestrowane dla potrzeb podatku VAT, a ich czynności nie zostały opodatkowane. Jednocześnie jednak stanowisko prezentowane przez MF skutkuje odmową prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków zrealizowanych przez JST, które służą czynnościom opodatkowanym wykonywanym przez jednostki. Natomiast sądy administracyjne wydają orzeczenia zgodnie z uchwałą NSA, gdyż są związane stanowiskiem zaprezentowanym w uchwale¹⁰. Niektóre składy orzekające NSA zawieszają jednak toczące się postępowania z uwagi na zadane przez NSA pytanie prejudycjalne do TSUE¹¹.

Jeśli wyrok TSUE będzie zgodny z opinią rzecznika (oraz wcześniejszą uchwałą NSA), będzie on miał **poważne konsekwencje dla JST**

⁸ Por. interpretacje: Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 października 2013 r. Nr IPTPP2/443-560/13-4/KW, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 października 2013 r. Nr IBPP3/443-817/13/KG, z 17 września 2013 r. Nr IBPP3/443-751/13/UH oraz z 17 września 2013 r. Nr IBPP3/443-750/13/KG; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 kwietnia 2014 r. Nr ILPP5/443-56/14-2/PG; Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 maja 2014 r. Nr ITPP1/443-172/14/MN.

⁹ Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku podatników, u których łączna wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 tys. zł.

¹⁰ Np. wyrok WSA w Krakowie z 26 marca 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 29/14), wyroki WSA w Gliwicach z 2 października 2014 r. (sygn. akt I SA/Gl 608/14), z 28 października 2014 r. (sygn. akt I SA/Gl 651/14), wyrok NSA z 21 października 2014 r. (sygn. akt I FSK 1546/13).

¹¹ Np. postanowienie WSA w Opolu z 18 grudnia 2013 r. (sygn. akt I SA/Op 703/13); postanowienie WSA w Poznaniu z 29 stycznia 2014 r. (sygn. akt I SA/Po 599/13).