

Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mails: tfamulska@wp.pl; rogowskarajdabeata@gmail.com

CENTRALIZACJA ROZLICZEŃ VAT W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – WYBRANE PROBLEMY

CENTRALIZATION OF VAT SETTLEMENTS IN LOCAL GOVERNMENT UNITS – SELECTED ISSUES

DOI: 10.15611/pn.2017.485.09

JEL Classification: H250

Streszczenie: Artykuł dotyczy specyfiki funkcjonowania VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Celem opracowania jest identyfikacja zasadniczych problemów związanych z interpretacją i stosowaniem przepisów prawa podatkowego w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT w tych jednostkach. Uznanie bowiem przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, że jednostki i zakłady budżetowe, utworzone przez JST, nie są oddzielnymi od nich podatnikami VAT, spowodowało konieczność przejęcia rozliczeń VAT tych podmiotów przez JST. Wskazano przy tym na najbardziej istotne konsekwencje dla jednostek samorządu terytorialnego wynikające ze zmiany systemu rozliczeń VAT w związku z przełomowym wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie gminy Wrocław. Zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa sądowictwa krajowego i unijnego.

Słowa kluczowe: VAT, centralizacja rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, jednostki samorządu terytorialnego, podatek VAT, centralizacja rozliczeń VAT w jednostkach samorządu centralnego, jednostki samorządu terytorialnego.

Summary: The article concerns the character of functioning of VAT in local government units. The aim of the study is to identify principal problems related to interpretation and application of tax law provisions in the field of centralized VAT settlements in these units. The article points out the most vital consequences for the local government units arising from the change of VAT settlement system in relation to a landmark verdict by the Court of Justice of the European Union (case of commune of Wrocław). The method of literature study was employed alongside the analysis of legal regulations and the case study of judicial decisions of both domestic and European Union courts.

Keywords: VAT, centralization of VAT settlements in local government units, local government units.

1. Wstęp

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) w sprawie gminy Wrocław [Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015] okazał się przełomowy w zakresie rozliczania VAT dla ogółu jednostek samorządu terytorialnego¹ (dalej: JST) w Polsce. Uznanie, że jednostki i zakłady budżetowe, utworzone przez JST, nie są oddzielnymi od nich podatnikami VAT, spowodowało konieczność przejęcia rozliczeń VAT tych podmiotów przez JST. Za cel niniejszego artykułu przyjęto identyfikację zasadniczych problemów związanych z interpretacją i stosowaniem przepisów prawa podatkowego w zakresie scentralizowanych rozliczeń VAT w JST. Wskazano również na najbardziej istotne konsekwencje dla JST wynikające z wprowadzonych zmian. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa sądownictwa krajowego oraz TSUE.

2. Rozliczanie VAT w JST – stan przed wyrokiem TSUE w sprawie gminy Wrocław

JST przez ponad 20 lat traktowane były przez organy podatkowe na gruncie podatku VAT jako odrębni – od utworzonych przez siebie jednostek budżetowych i zakładów budżetowych (dalej: jednostek organizacyjnych) – podatnicy VAT. Po wejściu Polski do Unii Europejskiej pojawiły się co prawda wątpliwości dotyczące samej JST, a mianowicie czy podatnikiem dla celów podatku VAT powinna być JST, czy może urząd ją obsługujący, jednakże zostały one ostatecznie rozstrzygnięte przez orzecznictwo sądowe oraz interpretacje Ministra Finansów – rejestracji podlegała JST [Urban 2016, s. 73-74]².

W konsekwencji na każdym z tych podmiotów ciążyły obowiązki wynikające z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), czyli odrębnie każdy z nich był zarejestrowany jako podatnik VAT i samodzielnie wypełniał wszystkie obowiązki związane z rozliczaniem tego podatku (składanie deklaracji, wystawianie faktur, prowadzenie ewidencji itp.). Odrębnie też każdy podmiot był oceniany pod kątem możliwości skorzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT (150 tys. zł³) i zwolnienia z obowiązku prowadzenia rejestracji sprzedaży przy pomocy kas rejestrujących (20 tys. zł). Zdecydowana większość jednostek budżetowych, z uwagi na nieprzekraczanie limitu obrotu (150 tys. zł), była objęta reżimem procedury szczególnej dla małych przedsiębiorców, co oznaczało, że dokonywana przez te podmioty sprzedaż była zwolniona z podatku od towarów

¹ Przez jednostki samorządu terytorialnego należy rozumieć gminy, powiaty i województwa oraz związki międzygminne, związki powiatów, powiatowo-gminne, przejmujące na podstawie ustaw prawa i obowiązki jednostek samorządu terytorialnego.

² Szerzej na ten temat [Bęldyga (red.) 2014, s. 18–21].

³ Od 1 stycznia 2018 r. limit zwolnienia „podmiotowego” został podniesiony do 200 tys. zł.

i usług. Będąc zwolnionymi z podatku, jednostki takie nie musiały rejestrować się jako podatnicy VAT ani też składać deklaracji VAT. Czynności dokonywane pomiędzy jednostkami budżetowymi oraz zakładami budżetowymi traktowane były jako czynności podlegające opodatkowaniu VAT, przy czym w części dotyczącej usług⁴ korzystały ze zwolnienia przedmiotowego z VAT [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013].

Odrębność podatkową w podatku VAT akceptowały organy podatkowe a prawidłowość takiej interpretacji potwierdzało również orzecznictwo polskich sądów administracyjnych⁵. Sytuację tę zmieniła jednak diametralnie wydana w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), zgodnie z którą w świetle polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za odrębnych od gminy podatników VAT. Mając na uwadze liczne wątpliwości oraz fakt, że konieczność przebudowy całego systemu rozliczeń w samorządach nie może odbywać się w sposób przypadkowy i być może przejściowy⁶, NSA, rozstrzygając po przedmiotowej uchwale, zdecydował się na zadanie TSUE pytania prejudycjalnego w kontekście konieczności badania przesłanki samodzielności w przypadku podmiotów działających jako organ władzy, czyli występujących w dualnej pozycji w systemie VAT [Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2013]. TSUE w wyroku w sprawie gminy Wrocław uznał, że gminne jednostki budżetowe nie mogą zostać uznane za odrębnych od jednostki samorządu terytorialnego, która je utworzyła, podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności, którego spełnienie jest niezbędne dla uzyskania statusu podatnika. Z uwagi na fakt, że wyrok TSUE dotyczył tylko jednostek budżetowych, natomiast nie była rozstrzygana kwestia odrębności podatkowej zakładów budżetowych, różniących się gospodarką finansową od jednostek budżetowych, celem prawidłowości przeprowadzenia procesu centralizacji rozliczeń w samorządach niezbędne stało się rozstrzygnięcie, czy tezy sformułowane przez TSUE znajdują również odniesienie do zakładów budżetowych. Kwestią tą zajął się NSA w uchwale z dnia 26 października 2015 r. Zdaniem NSA, pomimo większego niż jednostki budżetowe stopnia samodzielności, zakład budżetowy nie może być także uznany za odrębnego od gminy podatnika VAT, gdyż nie jest wystarczająco samodzielny. Orzeczenia te ostatecznie przesądziły o zakresie centralizacji rozliczeń VAT jednostek samorządu terytorialnego – centralizacja rozliczeń podatku VAT powinna objąć jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe, utworzone przez JST. Tezy wypracowane przez polskie i unijne orzecznictwo sądowe w zakresie jednostek budżetowych nie znajdują natomiast zastosowania do innych

⁴ Z wyjątkiem usług komunikacji miejskiej oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

⁵ Przykładowo, wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 174/09, www.orzeczenia.gov.pl.

⁶ Nie było bowiem żadnej gwarancji, że po przebudowie w tym zakresie systemu w Polsce sąd innego państwa członkowskiego nie zadałby TSUE pytania w podobnej kwestii.

jednostek tworzonych przez JST, posiadających osobowość prawną [Wyrok TSUE z dnia 29 października 2015].

3. Konsekwencje wyroku TSUE w sprawie gminy Wrocław

Uznanie, iż jednostki budżetowe i zakłady budżetowe utworzone przez samorząd nie są odrębnymi od JST podatnikami VAT, oznacza w praktyce, że rozliczenie VAT za wszystkie swoje jednostki i zakłady budżetowe od prowadzonej przez te podmioty działalności gospodarczej musi przejąć JST. Jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest zatem składać jedną skonsolidowaną deklarację podatkową, w której musi zostać ujęty podatek VAT od wszystkich czynności realizowanych przez jej jednostki organizacyjne. Deklaracja taka może zostać sporządzona na podstawie deklaracji „częstkowych” przygotowywanych przez jednostki organizacyjne JST lub też na podstawie centralnie prowadzonej ewidencji VAT, a decyzja odnośnie do zwrotu lub zaliczenia ewentualnej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym będzie już podejmowana centralnie, a nie jak wcześniej – na poziomie poszczególnych jednostek [Urban 2016, s. 78–79]. Przed centralizacją rozliczeń VAT większość jednostek budżetowych, z uwagi na nieprzekraczanie limitu obrotu (150 tys. zł), była objęta zwolnieniem „podmiotowym” – dokonywana przez te podmioty sprzedaż była zatem zwolniona z podatku od towarów i usług [Famulska, Rogowska-Rajda 2015, s. 93–94]. Po centralizacji zasadniczo wszystkie transakcje dokonywane przez jednostki organizacyjne – poza reżimem publicznoprawnym – są opodatkowane podatkiem VAT na zasadach ogólnych⁷. Opodatkowaniu podlegają nawet czynności sporadyczne, takie jak okazjonalny wynajem sali gimnastycznej przez dyrektora szkoły. Opodatkowanie podatkiem VAT czynności dotychczas z tego podatku zwolnionych rodził w samorządach prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z tymi czynnościami. O ile sam fakt istnienia takiego prawa nie budzi wątpliwości, o tyle sposób jego realizacji jest dla samorządów skomplikowany. Prawo do odliczenia podatku VAT przysługuje bowiem tylko w takim zakresie, w jakim dana jednostka organizacyjna dokonuje czynności opodatkowanych VAT⁸. Ponieważ jednostki te często świadczą czynności opodatkowane VAT w bardzo ograniczonym zakresie, większość dokonywanych przez nie działań pozostaje poza systemem VAT lub – będąc działaniem w interesie publicznym – jest z tego podatku zwolniona, wydzielanie podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wiąże się z koniecznością ustalenia tzw. prewspółczynnika⁹ i/lub współczynnika oraz udziału procentowego w przypadku wykorzystywania budynku będącego w posiadaniu

⁷ Chyba że w odniesieniu do danej czynności znajdzie zastosowanie zwolnienie przedmiotowe z podatku VAT. Szerzej na temat dualizmu działania JST [Czarny 2011, s. 91–111].

⁸ Szerzej na temat realizacji prawa do odliczenia przez JST [Rogała 2016b, s. 122–125].

⁹ Szerzej na temat wątpliwości z tym związanych [Maliński 2016, s. 22-27; Pęczek-Czerwińska 2016, s. 39].

jednostki do celów prywatnych. Ponadto odliczanie proporcjonalne wiąże się z koniecznością dokonywania wieloletnich korekt [Ustawa z dnia 11 marca 2004, art. 86, ust. 2a–2h, ust. 7b i art. 90, art. 90a, art. 90c i art. 91].

Jeśli JST i jej jednostki organizacyjne dokonują dostaw towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz dokonują transakcji transgranicznych, JST jest zobowiązana także do składania miesięcznych skonsolidowanych informacji podsumowujących w obrocie krajowym oraz w obrocie transgranicznym [Ustawa z dnia 11 marca 2004, art. 100 i art. 101a].

Sporządzenie skonsolidowanej deklaracji VAT i informacji podsumowujących przez JST powinna umożliwić prowadzona centralnie ewidencja VAT. Przepisy ustawy o VAT nie narzucają formy i poziomu uszczegółowienia prowadzonej ewidencji [Ustawa z dnia 11 marca 2004, art. 109, ust. 3]. Ewidencja ta może być zatem prowadzona w sposób dowolny, byleby tylko zawierała dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji i informacji podsumowujących. W konsekwencji każda JST może dostosować formę i zawartość ewidencji do swojej struktury organizacyjnej, przykładowo może być zbiorem ewidencji, prowadzonych jednakże według tych samych zasad, poszczególnych jednostek organizacyjnych, może też być ewidencją prowadzoną na pewnym stopniu ogólności, której uszczegółowienie następowałoby na poziomie jednostek organizacyjnych.

Zdecydowana większość JST jest także zobowiązana od 1 stycznia 2017 r. do składania informacji o prowadzonej ewidencji VAT w formie elektronicznej. Tylko JST spełniające kryteria dla mikroprzedsiębiorców, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, mogą składać taką informację dopiero od 1 stycznia 2018 r.¹⁰

Z chwilą centralizacji rozliczeń JST jest zobowiązana do scentralizowania systemu wystawiania i odbierania faktur, na których powinny być zamieszczane już dane adresowe i rejestracyjne JST, tj. adres siedziby urzędu obsługującego JST i numer, pod którym JST jest zidentyfikowana na potrzeby VAT. Nie ma przeszkód, aby faktury zawierały dodatkowo dane jednostki organizacyjnej, która faktycznie dokonuje czynności udokumentowanej fakturą [Ustawa z dnia 11 marca 2004, art. 106a–106n]. Tak sporządzona faktura stanowi podstawę do odpowiedniego przyporządkowania księgowego w dokumentacji prowadzonej przez jednostkę organizacyjną¹¹.

JST – tak jak każdy podatnik VAT – jest zobowiązana do ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych za pomocą kas rejestrujących, także tej dokonywanej przez jej jednostki organizacyjne, chyba że w przypadku danych czynności znajdują zastosowanie zwolnienia przedmiotowe wskazane w rozporządzeniu wykonawczym

¹⁰ Termin stopniowego wdrażania obowiązku przesyłania przez podatników, w tym samorządy, ewidencji VAT potwierdza interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r. nr PK4.8012.55.2016; szerzej zob. o tym obowiązku [Rogała 2016a, s. 39–42].

¹¹ Zob. szerzej na temat fakturowania [Selera 2016, s. 55–59].

do ustawy o VAT [Ustawa z dnia 11 marca 2004, art. 111; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2016].

Ponieważ jednostki organizacyjne JST pozbawione są niezależności, nie może istnieć pomiędzy nimi żaden stosunek prawny [Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006], w konsekwencji dostawy towarów i świadczenia usług pomiędzy tymi jednostkami, jako czynności o charakterze wewnętrznym, są neutralne z punktu widzenia VAT, tzn. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT¹². Opodatkowaniu podlegają jednak czynności dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi różnych JST – po centralizacji rozliczeń w VAT mają bowiem charakter czynności dokonywanych pomiędzy JST.

Uznanie przez TSUE JST wraz z jej jednostkami organizacyjnymi za jednego podatnika VAT oznacza zasadniczo także konsekwencje w postaci konieczności zwrotu środków unijnych odpowiadających kosztom podatku VAT uznanym za kwalifikowane w otrzymanych przez samorządy projektach unijnych¹³ z powodu niemożności ich odliczenia w rozliczeniach deklaracyjnych samorządów. Centralizacja bowiem w zdecydowanej większości przypadków skutkuje „automatycznym” uzyskaniem prawa do odliczenia tego podatku [Famulska, Rogowska-Rajda 2015, s. 94].

Nie ulega wątpliwości, że centralizacja rozliczeń VAT dla JST nie jest łatwa. W związku z koniecznością centralizacji rozliczeń VAT jednostka samorządu terytorialnego musi wdrożyć stosowne zmiany organizacyjne i proceduralne. Aby zapewnić prawidłowe rozliczenia VAT JST musi zidentyfikować po kątem VAT wszystkie wykonywane przez jej jednostki organizacyjne czynności, m.in. po to, aby każda jednostka organizacyjna działała według takich samych procedur „narzuconych” przez samorząd, zgodnie z którymi powinny, przykładowo, być wystawiane i odbierane faktury, prowadzone ewidencje „częstkowe”, analizowane dokonane zakupy pod kątem realizowania prawa do odliczenia podatku naliczonego czy dokonywane korekty odliczonego już podatku naliczonego. Do decyzji samorządu pozostaje, czy procedury te będą „sztywne”, czy też zakładać będą większą samodzielność swoich jednostek organizacyjnych. Niezbędne jest wdrożenie programów komputerowych oraz przeszkolenie wszystkich pracowników, którzy są zaangażowani w proces scentralizowanego rozliczania VAT [Urban 2016, s. 79]. Prawidłowe rozliczanie VAT bez konieczności wielokrotnego korygowania jednej scentralizowanej deklaracji, wymaga zatem właściwego zarządzania i nadzoru, zastosowania odpowiednich praktyk biznesowych i/lub rozwiązań informatycznych, podobnie jak to ma miejsce w przedsiębiorstwach wielooddziałowych.

¹² W związku z tym niezbędna była likwidacja zwolnienia z podatku VAT, o którym była mowa w § 3 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. poz. 2302).

¹³ Szerzej na temat metodyki uznawania VAT za koszt kwalifikowany por. [Rogała 2007, s. 189-240].

Kwestie organizacyjne i proceduralne będą miały istotne znaczenie w przypadku ewentualnej konieczności poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej w sytuacji wystąpienia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT. Zasadniczo odpowiedzialność taka ciąży na osobie upoważnionej w JST do sporządzania i składania scentralizowanych deklaracji i korekt tych deklaracji [Ustawa z dnia 10 września 1999, art. 9]. Jeżeli jednak JST będą otrzymywały od swoich jednostek organizacyjnych dane (informacje) niezbędne do sporządzenia deklaracji lub deklaracji korygujących (przykładowo w postaci deklaracji „częstkowych”), w związku z centralizacją rozliczeń VAT, i dane (informacje) te będą nieprawidłowe, to odpowiedzialność karną skarbową może ponieść osoba, która zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami jest odpowiedzialna w jednostce organizacyjnej za sporządzanie i przekazywanie tych danych. Jeśli natomiast podanie danych nieprawidłowych nastąpiłoby zgodnie z wytycznymi JST, odpowiedzialność może ponieść osoba ustalająca te zasady. Aby ewentualna odpowiedzialność karna skarbową nie budziła wątpliwości, konieczne wydaje się wprowadzenie odpowiedniego aktu wewnętrznego w JST (zarządzenia) organu wykonawczego JST, w którym będą uregulowane zasady rozliczeń, terminy oraz odpowiedzialność poszczególnych osób zaangażowanych w proces scentralizowanego rozliczania VAT [Urban 2016, s. 80].

4. Ustawa centralizacyjna

TSUE w wyroku w sprawie gminy Wrocław nie stwierdził niezgodności przepisów ustawy o VAT z przepisami unijnymi, tylko nieprawidłowość dotychczasowej wykładni przepisów prawa podatkowego, zgodnie z którą utworzone przez JST jednostki budżetowe dla celów VAT były wcześniej traktowane jako odrębni podatnicy. W konsekwencji celem wykonania tego wyroku wystarczającym działaniem Polski byłaby tylko zmiana dotychczasowej wykładni, potwierdzona przykładowo w wydanej interpretacji ogólnej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Ponieważ jednak obowiązujący w Polsce dotychczasowy system rozliczania VAT w samorządach, akceptowany zarówno przez organy podatkowe, jak i przez orzecznictwo sądowe, obowiązywał ponad 20 lat, a przyjęcie tez wynikających z wyroku oznaczało fundamentalną zmianę w tych rozliczeniach dla każdej polskiej komórki samorządowej, dokonanie zmiany dotychczasowej wykładni nie mogło odbyć się bez zapewnienia samorządom pewności prawnej i stosownego czasu na dostosowanie rozliczeń. Samorzady bowiem dla celów wspólnego rozliczania VAT musiały dokonać konsolidacji dokumentacji wszystkich swoich jednostek organizacyjnych (których liczba niekiedy przekracza kilkaset) oraz wprowadzić stosowne zmiany organizacyjne. Niezbędne było zatem zapewnienie JST także instrumentów prawnych wspomagających proces centralizacji w wymiarze formalnoprawnym, jak i minimalizujących uciążliwości z tym związane, tak aby obowiązek centralizacji rozliczeń nie wpłynął negatywnie na realizowanie przez JST zadań o charakterze publicznym [Zubrzycki 2017, s. 916]. Wskazane powyżej przesłanki były przyczyną

zaproprowania przez Ministra Finansów rozwiązania legislacyjnego o charakterze epizodycznym, dopasowanego do zaistniałej, bezprecedensowej sytuacji prawnej i faktycznej, jaka się wytworzyła po wyroku TSUE. W konsekwencji zatem prowadzonego przez Ministra Finansów procesu legislacyjnego w dniu 5 września 2016 r. uchwalona została ustawa o 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 (dalej: ustawa centralizacyjna), która weszła w życie 1 października 2016 r. JST – w scentralizowanym rozliczaniu podatku VAT – obowiązują przede wszystkim przepisy ustawy o VAT i jej rozporządzeń wykonawczych oraz przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa, jednakże celem zapewnienia ochrony prawnej samorządom i ułatwienia wejścia w proces centralizacji ustawa centralizacyjna w wielu miejscach stanowi *lex specialis* wobec ustawy o VAT oraz ustawy – Ordynacja podatkowa i zawiera regulacje, które związane są z konkretną rzeczywistością prawną w określonym przedziale czasowym, dotycząc tylko i wyłącznie konkretnego zakresu podmiotów, czyli JST¹⁴.

Najważniejszą kwestią wymagającą rozstrzygnięcia była data obowiązkowej (ostatecznej) centralizacji rozliczeń VAT JST. Data ta, ustalona w ustawie centralizacyjnej na dzień 1 stycznia 2017 r., została wypracowana ze środowiskiem samorządowym i skorelowana z początkiem roku budżetowego w samorządach [Ustawa z dnia 5 września 2016, art. 3]. Ponieważ przyjęta w ustawie koncepcja Ministerstwa Finansów zakładała obowiązkową centralizację wyłącznie „w przód”, do tej daty samorządy mogły kontynuować dotychczasowy sposób rozliczeń. Samorządy mogły jednak podjąć decyzję o wstecznej lub wcześniejszej dacie centralizacji rozliczeń, czyli stosowaniu zasad określonych w wyroku TSUE również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem tego orzeczenia, jak również do stosunków prawnych powstałych do końca roku 2016.

Jak wynika z danych (tab. 1), około 8% samorządów podjęło decyzję o wcześniejszej centralizacji rozliczeń podatku VAT, w tym od 1 stycznia 2016 r. największa gmina w Polsce – Warszawa.

Tabela 1. Poziom scentralizowania rozliczeń podatku VAT w samorządach

JST	Liczba	Liczba scentralizowanych	Procent
Gminy	2690	228	8,48
Powiaty	389	14	3,6
Województwa	16	0	0
Razem	3095	242	7,82

Źródło: dane Ministerstwa Finansów (niepublikowane). Stan na 31.06.2016.

¹⁴ *Vide* proces legislacyjny do ustawy z dnia 5 września 2016 r.: hztpt://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281103/katalog/12332885#12332885 (16.08.2017).

Samorządom, które podjęły decyzję o dokonaniu centralizacji rozliczeń wyłącznie „w przód”, ustawa centralizacyjna gwarantuje pewność prawną niekwestionowania dotychczasowych rozliczeń. Jak jednak podkreślono w uzasadnieniu do projektu tej ustawy¹⁵, dokonany wybór wiązał się z określonymi korzyściami (pewność niekwestionowania rozliczeń), jednakże pociągał za sobą konieczność traktowania rozliczeń pomiędzy jednostkami organizacyjnymi gminy jako dokonywanych bezpośrednio, ze wszystkimi tego konsekwencjami, w tym braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacjach będących przedmiotem analizy TSUE czy też kontynuacji stosownych postępowań wymiarowych wyłącznie w odniesieniu do dokonywanych bezpośrednio rozliczeń. Nie jest bowiem dopuszczalne stosowanie tez wyroku TSUE wybiórczo, np. wyłącznie w odniesieniu do podatku naliczonego, z pominięciem konieczności odprowadzenia podatku należnego, czy też „wybrania” rozliczeń z przeszłości nieobjętych przedawnieniem, w odniesieniu do których samorząd dokona rozliczenia scentralizowanego, z równoczesnym pozostawieniem innych rozliczeń dokonanych bezpośrednio. Status podatnika w świetle orzecznictwa TSUE ma bowiem charakter obiektywny i przy ciągłości prowadzenia działalności nie podlega zmianom.

Ustawa centralizacyjna – celem wsparcia JST w wymiarze finansowym – gwarantuje im brak konieczności zwrotu środków na projekty, uzyskanych na realizację zadań JST w takim zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności wydatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanej ze środków przeznaczonych na projekty w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości [Ustawa z dnia 5 września 2016, art. 17]¹⁶, pod warunkiem jednak, że JST nie dokonała, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, przed 1 października 2016 r. odliczenia podatku VAT sfinansowanego tymi środkami. Z zasadą tą koresponduje przewidziany od 1 października 2016 r. ustawą centralizacyjną brak prawa do odliczenia takiego podatku VAT [Ustawa z dnia 5 września 2016, art. 10

¹⁵ Rządowy projekt ustawy o 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, druk sejmowy nr 709, www.sejm.gov.pl.

¹⁶ Brak konieczności zwrotu tych środków przez samorządy nie zwolniła jednak Polski z konieczności ich rozliczenia z Komisją Europejską, rozliczenie to jednak zostało przeprowadzone bez obciążania beneficjentów jego kosztami. Polegało to na wycofaniu z deklaracji przekazywanych do KE wydatków poniesionych na niekwalifikowalny VAT. Skutkiem takiego działania było obniżenie wartości wydatków kwalifikowalnych zadeklarowanych do KE. W ocenie skutków regulacji do ustawy centralizacyjnej przewidziano koszty związane z wycofaniem wydatków z deklaracji do KE na poziomie ok. 700 mln zł. Jak wynika z wyjaśnień Ministerstwa Finansów, na koniec 2016 r. zidentyfikowano kwoty podlegające wycofaniu z deklaracji na poziomie ok. 406 mln zł (wkład UE) niekwalifikowalnego VAT w projektach UE. Wynika to z faktu, że jedynie niewielka część projektów JST była realizowana w trybie pozwalającym na uznanie kwalifikowalności VAT (JST nie miały możliwości otrzymania zwrotu podatku).

i art. 18]. Dopuszczalność wprowadzenia takiej konstrukcji prawnej potwierdza orzecznictwo TSUE [Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013]. Zwolnienie bowiem JST z obowiązku zwrotu środków unijnych w części, w jakiej pokryto nimi podatek VAT, z równoczesnym umożliwieniem dokonania odliczenia tego podatku prowadziłoby do bezpodstawnego wzbogacenia JST, stawiając ją w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podatników VAT.

Do scentralizowania rozliczeń VAT wraz ze swoimi jednostkami organizacyjnymi – zgodnie z ustawą centralizacyjną – zobowiązane są jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa) oraz związki międzygminne, związki powiatów i powiatowo-gminne. Jednostki organizacyjne JST podlegające centralizacji rozliczeń zostały enumeratywnie wymienione w ustawie. Należą do nich: urząd gminy, starostwo powiatowe i urząd marszałkowski oraz wszystkie utworzone przez JST (związki JST) samorządowe jednostki i zakłady budżetowe. W konsekwencji – zgodnie z wyjaśnieniami resortu finansów¹⁷ – centralizacji nie podlegają: inne jednostki budżetowe, których obowiązek wynika z mocy prawa (obsługujące np. organy administracji zespolonej)¹⁸, samorządowe instytucje kultury posiadające osobowość prawną¹⁹, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej²⁰, inne samorządowe osoby prawne oraz utworzone przez JST spółki działające jako spółki prawa handlowego²¹. Jeśli zatem konieczność utworzenia danej jednostki budżetowej JST wynika z mocy prawa lub też JST utworzyła (powołała) inną jednostkę posiadającą osobowość prawną, jednostka ta nie będzie podlegała centralizacji rozliczeń i będzie rozliczała się dla celów podatku VAT jako odrębny od JST podatnik VAT.

Centralizacja rozliczeń dotyczy tylko i wyłącznie rozliczeń podatku VAT. Obowiązki podatkowe wynikające z innych ustaw podatkowych pozostają bez zmian. Jednostki organizacyjne JST nadal pozostają zatem odrębnymi podatnikami na gruncie innych ustaw podatkowych, jeśli ustawy te nakładają na nie obowiązek odprowadzania określonych podatków, przykładowo posiadają status płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych od wypłacanych wynagrodzeń czy też – w przypadku zakładów budżetowych – status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Jednostki organizacyjne będą też zobowiązane – tak jak dotychczas – do odrębnego odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne czy zdrowotne.

Proponowane przepisy porządkują też sytuacje przejściowe związane z obowiązkową od 1 stycznia 2017 r. centralizacją rozliczeń. JST potwierdzają sukcesję praw i obowiązków swoich jednostek organizacyjnych. Regulują m.in. kwestie korzysta-

¹⁷ Broszura informacyjna z 24 listopada 2016 r. zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

¹⁸ Przykładowo Powiatowy Urząd Pracy, Komenda Powiatowa Policji, Inspektorat Nadzoru Budowlanego, Komendy Państwowej Straży Pożarnej.

¹⁹ Przykładowo domy kultury, biblioteki, muzea, teatry, kina.

²⁰ Przykładowo przychodnie zdrowia, szpitale, których organem założycielskim jest JST.

²¹ Przykładowo przedsiębiorstwa wodno-kanalizacyjne czy zapewniające lokalny transport.

nia ze zwolnienia „podmiotowego” w okresach przejściowych, zasady wyliczania proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, dopuszczają możliwość korzystania przez JST do końca 2018 r. z kas rejestrujących wykorzystywanych przed dniem centralizacji przez jednostki organizacyjne oraz wprowadzają dedykowane wyłącznie JST zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących, jednakże tylko w zakresie czynności wykonywanych przez jednostki organizacyjne, które przed dniem centralizacji korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku²².

W ustawie centralizacyjnej wprowadzono również zmiany w ustawie o finansach publicznych, dostosowujące do obowiązku centralizacji VAT [Ustawa z dnia 5 września 2016, art. 21]. Uregulowano mianowicie możliwość przekazania środków dla zakładu budżetowego (zarówno nowo tworzonego, jak i już istniejącego) przez jednostkę samorządu terytorialnego, która otrzyma zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w części związanej z działalnością zakładu budżetowego. Podkreślając zasadę samodzielności finansowej JST, w tym w aspekcie kształtowania zasad przepływu środków finansowych między JST a podległą jednostką organizacyjną, jaką jest samorządowy zakład budżetowy, wprowadzone modyfikacje pozostawiają jednocześnie JST swobodę w zakresie określenia zasad ustalania i przekazywania z budżetu JST środków finansowych z ww. tytułu dla samorządowego zakładu budżetowego. Brak regulacji w tym zakresie oznaczałby zasadnicze pomniejszenie zasobu środków finansowych będących w dyspozycji samorządowych zakładów budżetowych, które to środki mogłyby być wykorzystywane do realizacji zadań publicznych.

5. Scentralizowane rozliczenia VAT w JST „wstecz”

W wyroku w sprawie gminy Wrocław TSUE nie wyraził zgody na ograniczenie skutków wyroku w czasie, o co wnioskował rząd polski w toku postępowania. Zgoda taka była niezbędna do wprowadzenia zakazu składania przez JST korekt deklaracji za okresy przed centralizacją rozliczeń (dokonania „wstecznej” centralizacji rozliczeń). Brak możliwości składania takich korekt, w których dokonywane byłyby odliczenia podatku naliczonego uprzednio sfinansowanego środkami unijnymi, zwolniłby JST z obowiązku zwrotu Komisji Europejskiej środków europejskich w części wydatkowanych na zapłatę VAT. Ponieważ Polska nie uzyskała zgody na ograniczenie skutków, zobowiązana była do zagwarantowania JST prawa do dokonywania korekt na zasadach przewidzianych w przepisach krajowych. JST nie ma natomiast obowiązku dokonywania takich korekt.

²² Ustawa centralizacyjna wprowadziła zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania do końca 2016 r., a rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących przedłuża je do końca 2017 r.

Realizując te zobowiązania, ustawa centralizacyjna, oprócz zasad scentralizowanego rozliczania VAT w JST „w przód”, przewiduje także zasady dokonywania korekt rozliczeń (wsteczna centralizacja rozliczeń). Korekta dokonywana bez powoływania się na wyrok TSUE odbywa się na ogólnych zasadach, natomiast korekta dokonywana zgodnie z wyrokiem TSUE musi uwzględniać tezy wynikające z tego wyroku.

Z ugruntowanego orzecznictwa TSUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii Europejskiej²³. W braku uregulowań wspólnotowych w przedmiocie zwrotu krajowych podatków pobranych nienależnie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa unijnego w taki sposób, aby po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez unijny porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności)²⁴. W konsekwencji korekta związana z wykonaniem wyroku TSUE musi odbywać się na zasadach proceduralnych i merytorycznych przewidzianych w prawie krajowym (tj. ustawy o VAT oraz Ordynacji podatkowej), jednakże oczywiste jest, że korekta musi uwzględniać tezy zawarte w tym wyroku. Temu też zostały podporządkowane zasady dokonywania korekt wprowadzone ustawą centralizacyjną. W konsekwencji JST, dokonując korekty z powołaniem się na tezy wyroku TSUE, jest obowiązany jako jeden podatnik VAT:

- uwzględnić wszystkie rozliczenia swoich jednostek organizacyjnych (które zgodnie z wyrokiem nie są odrębnymi podatnikami VAT) celem ustalenia prawidłowej kwoty do zapłaty lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia lub zwrotu,
- złożyć korekty deklaracji za wszystkie przeszłe okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały się odrębnie, celem ustalenia prawidłowej kwoty do zapłaty lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia lub zwrotu w poszczególnych okresach rozliczeniowych.

W świetle wyroku TSUE nie jest możliwe przyjęcie innego sposobu korygowania przeszłych rozliczeń.

²³ Wyroki TSUE: w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., pkt 20; w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., pkt 84; w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., pkt 93; w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202; w sprawie C-591/10 Littlewoods Retail i in., pkt 24.

²⁴ Wyroki TSUE: w sprawie C-33/76, pkt 5; w sprawie C-45/76 Comet, pkt 13 i 16; w sprawie C-231/96 Edis, pkt 34; w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. pkt 25; oraz w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., pkt 85; w sprawie C-62/00 Marks & Spencer pic, pkt 34; w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203.

W toku prac legislacyjnych zdecydowano jednak o złagodzeniu warunku dotyczącego konieczności złożenia korekt za wszystkie przeszłe nieprzedawnione okresy rozliczeniowe. Wystarczający bowiem dla ustalenia prawidłowej kwoty do zapłaty lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia lub zwrotu wydaje się warunek objęcia korektami tylko okresów od najwcześniejszego, za jaki zostanie złożona korekta (o tym decyduje JST), do momentu centralizacji. Konieczne może być jednak w takiej sytuacji złożenie dodatkowo korekt rozliczeń już scentralizowanych, jeśli korekta za okresy przed centralizacją (w tym w szczególności ostatni okres rozliczeniowy) będzie miała wpływ na następne rozliczenia (w podatku VAT rozliczenia przeszłe „przekładają się” bezpośrednio lub pośrednio na rozliczenia bieżące. Dodatkowo celem rozłożenia w czasie ewentualnego obciążenia samorządów, związanego z koniecznością złożenia dużej ilości korekt deklaracji, umożliwiono rozłożenie w czasie realizacji obowiązku złożenia korekt za wszystkie okresy rozliczeniowe (licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji), pod warunkiem wskazania terminu, do jakiego zostaną złożone wszystkie korekty.

6. Zakończenie

W związku z licznymi wątpliwościami odnośnie do statusu podatkowego dla potrzeb VAT JST i jej jednostek organizacyjnych bardzo dobrze, że problem ten został ostatecznie rozstrzygnięty. Zapadłe rozstrzygnięcie TSUE oznacza dla JST pewność prawną – kwestia ta nie będzie bowiem już kwestionowana, zarówno przez organy podatkowe, jak i sądownictwo administracyjne. Centralizacja jest niewątpliwie bardzo dużym wyzwaniem dla JST, ale wynikają z niej określone korzyści. Przyjęte w ustawie centralizacyjnej regulacje zapewniają JST rozwiązanie problemu zwrotu środków europejskich oraz przysługujące im prawo do dokonania korekty przeszłych rozliczeń. Rozwiązanie to wydaje się w tej bezprecedensowej sytuacji wyważonym kompromisem pomiędzy interesami samorządów, budżetu państwa oraz obowiązkami wynikającymi z członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Trudno jednoznacznie ocenić wpływ centralizacji rozliczeń na finanse JST z uwagi na specyfikę ich działania. Część jednostek samorządu terytorialnego może odnotować dodatkowe dochody w postaci zwiększonych zwrotów VAT, część natomiast dodatkowe koszty w postaci zwiększonych wpłat zobowiązania podatkowego z tytułu VAT. Inny charakter i zadania realizują bowiem gminy wiejskie, a inny miejskie, inne czynności dokonywane są przez powiaty, a inne przez województwo. Pomimo niewątpliwych trudności i konieczności poniesienia kosztów finansowych związanych z procesem centralizacji w ostatecznym rozrachunku może się to okazać dla JST korzystne. Wdrożenie procedur centralizacyjnych oraz programów komputerowych obsługujących wszystkie jednostki organizacyjne JST sprzyjać powinno między innymi standaryzacji czynności rozliczeniowych w zakresie VAT wykonywane w jednostkach organizacyjnych oraz optymalizacji dokonywanych odliczeń podatku naliczonego.

Literatura

- Beldyga T. (red.), 2014, *VAT w gminach*, Warszawa, Wolters Kluwer.
- Broszura informacyjna z 24 listopada 2016 r. zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów
- Czarny K., 2011, *VAT w sektorze publicznym*, PRESCOM, Wrocław.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Famulska T., Rogowska-Rajda B., 2015, *VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 404.
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r. nr PK4.8012.55.2016, Dz.Urz. MF, poz. 49.
- Maliński M., 2016, *Prewspółczynnik VAT – kontrowersje wokół proporcjonalnego odliczenia VAT naliczonego w stanie prawnym przed 1.01.2016 r.*, Przegląd Podatkowy, nr 11.
- Pęczek-Czerwińska J., 2016, *Prewspółczynnik – proporcjonalne odliczenie VAT naliczonego dopiero od stycznia 2016 r.*, Przegląd Podatkowy, nr 4.
- Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2013 r. I FSK 311/12, www.orzeczenia.gov.pl.
- Proces legislacyjny do ustawy z dnia 5 września 2016 r.: hztpt://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281103/katalog/12332885#12332885
- Rogała E., 2007, *VAT od samorządowych projektów unijnych*, Municipium SA, Warszawa.
- Rogała E., 2016a, *Ewidencje VAT: obowiązek ich przekazywania organom podatkowym w formie elektronicznego jednolitego pliku kontrolnego (JPK)*, Finanse Komunalne, nr 10.
- Rogała E., 2016b, *Nieopodatkowana VAT działalność statutowa gminy wyklucza odliczenie*, Finanse Komunalne, nr 7-8.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, Dz.U. z 2015 r., poz. 736 oraz z 2016 r., poz. 1140.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. poz. 2177.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, Dz.U. poz. 2302.
- Rządowy projekt ustawy o zasadach rozliczeń w 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, druk sejmowy nr 709, www.sejm.gov.pl.
- Selera P., 2014, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa
- Selera P., 2016, *Prawo do odliczenia podatku naliczonego w okresie przejściowym w związku z centralizacją VAT w samorządach*, Finanse Komunalne, nr 12.
- Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 311/12, www.orzeczenia.gov.pl.
- Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, www.orzeczenia.gov.pl.
- Urban M., 2016, *Centralizacja rozliczeń podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego – aspekty praktyczne wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Finanse Komunalne, nr 1-2.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1829, ze zm.
- Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkow-

- skich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, Dz.U. poz. 1454.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2016 r., poz. 2137, ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2016 r., poz. 710, ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885, ze zm.
- Wyrok TSUE z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01, Weber's Wine World i in., ECLI:EU:C:2003:533, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft i in., ECLI:EU:C:2001:134, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96, Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2002:435, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04, Test Claimants, ECLI:EU:C:2006:774, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych C-192/95 do C-218/95, Comateb i in., ECLI:EU:C:1997:12, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96, Edis. ECLI:EU:C:1998:401, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-191/12 Alakor, ECLI:EU:C:2013:315, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie C-33/76, Rewe-Zentralfinanz, ECLI:EU:C:1976:188, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie C-45/76, Comet. ECLI:EU:C:1976:191, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-591/10, Littlewoods Retail i in., ECLI:EU:C:2012:478, www.curia.eu.
- Wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 174/09, www.orzeczenia.gov.pl.
- Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, FCE Bank, ECLI:EU:C:2006:196, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14, Saudacor, ECLI:EU:C:2015:733, www.curia.eu.
- Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14, Gmina Wrocław, ECLI:EU:C:2015:635, www.curia.eu.
- Zubrzycki J., 2017, *Leksykon VAT*, tom II, Unimex, Wrocław.