

Płock, dnia 31 maja 2017 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP4.4012.85.2017.1.MP

WPSYMBOL L.dz. GE/587/17
2017-06-05
Towarowa Giełda Energii Spółka Akcyjna ul. Poleczki 23 00-822 Warszawa NIP: 5272266714

Towarowa Giełda Energii
Spółka Akcyjna
ul. Poleczki 23
00-822 Warszawa
NIP: 5272266714

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1, art. 14r ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Zainteresowanych przedstawione we wniosku wspólnym z dnia 23 marca 2017 r. (data wpływu 24 marca 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie :

- opodatkowania opłat związanych z organizowaniem obrotu i zawieraniem transakcji na Rynku Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłat związanych ze świadczeniem usług w zakresie prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia, pobieranych przez TGE oraz odsprzedawanych przez Kontrahentów TGE na rzecz własnych klientów – **jest prawidłowe;**
- prawa do odliczenia podatku VAT z faktur otrzymywanych od TGE „na bieżąco” oraz faktur korygujących dotyczących okresu nieprzekraczającego 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku - **jest prawidłowe;**
- prawa do odliczenia podatku VAT z faktur korygujących dotyczących okresu dłuższego niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24 marca 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania usług świadczonych przez TGE i odsprzedawanych przez Kontrahentów TGE na rzecz własnych klientów oraz prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur i faktur korygujących wystawianych przez TGE.



Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83

43-300 Bielsko-Biała | f

| tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

| +48 24 361 62 63

| REGON: 366063511

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

We wniosku złożonym przez:

- Zainteresowanego będącego stroną postępowania:
Towarową Giełdę Energii S.A.

- Zainteresowanych niebędących stroną postępowania:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.

- przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe:

TGE prowadzi giełdę towarową w rozumieniu art. 2 pkt 1) ustawy o giełdach towarowych (ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych Dz. U. z 2016 r. poz. 719, dalej: „ustawa o giełdach towarowych”). Przedmiotem obrotu organizowanego przez Giełdę mogą być następujące towary giełdowe:

- energia elektryczna,
- paliwa ciekłe i gazowe,
- limity wielkości produkcji, w szczególności produkcji elektrycznej,
- limity wielkości emisji zanieczyszczeń,
- prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia, o których mowa w art. 9e ust. 1, art. 9l ust. 1 i art 90 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625, z późn. zm.),
- niebędące instrumentami finansowymi prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny lub wartości oznaczonych co do gatunku rzeczy, określonych rodzajów energii, paliw gazowych, mierników i limitów wielkości produkcji, emisji zanieczyszczeń lub praw majątkowych, o których mowa powyżej,
- prawa majątkowe wynikające ze świadectwa efektywności energetycznej, o których mowa w art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o efektywności energetycznej (Dz. U. Nr 94, poz. 551).

Do działalności statutowej TGE, poza prowadzeniem giełdy towarowej, należy również prowadzenie rejestru świadectw pochodzenia (dalej „*RŚP*”) dla energii z odnawialnych źródeł energii (dalej „*OZE*”), z kogeneracji, biogazu rolniczego oraz efektywności energetycznej.

Obrót towarami giełdowymi na TGE odbywa się w ramach następujących rynków prowadzonych przez TGE:

- Rynku Dnia Następnego i Bieżącego Energii Elektrycznej;
- Rynku Dnia Następnego i Bieżącego Gazu;
- Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej;
- Rynku Terminowym Towarowym Gazu;
- Rynku Praw Majątkowych;
- Rynku Uprawnień do Emisji.

Uczestnikami obrotu prowadzonego na Giełdzie są członkowie Giełdy (dalej jako „*Członkowie Giełdy*”), którzy na mocy stosownych umów podpisanych z TGE są stronami transakcji zawieranych na TGE. Zgodnie z Regulaminem obrotu Rynku Towarów Giełdowych TGE S.A., transakcją giełdową na Rynku Towarów Giełdowych TGE S.A. jest umowa sprzedaży zawarta pomiędzy Członkami Giełdy.

W związku z uczestnictwem w rynkach prowadzonych przez TGE oraz zawieraniem transakcji, TGE pobiera od Członków Giełdy następujące rodzaje opłat giełdowych:

- stałe/roczne opłaty za uczestnictwo w poszczególnych rynkach prowadzonych przez TGE;
- opłaty transakcyjne pobierane w związku z transakcjami zawieranymi na Giełdzie. Przedmiotem zawieranych transakcji są kontrakty terminowe opiewające na fizyczną dostawę energii elektrycznej lub gazu w ustalonym terminie w przyszłości lub prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii, którymi za pośrednictwem TGE obracają Członkowie Giełdy;
- opłaty dodatkowe (np. opłaty od wniosku o anulowanie błędnej transakcji).

W ramach czynności TGE, za które pobierane są powyższe opłaty, Giełda w szczególności:

- organizuje i prowadzi obrót towarami giełdowymi i zapewnia Członkom Giełdy możliwość zawierania transakcji giełdowych;
- zapewnia infrastrukturę służącą zawieraniu transakcji (w tym wyspecjalizowany system informatyczny);
- dokonuje ustalenia kursu notowań dla poszczególnych towarów giełdowych;
- w uzasadnionych przypadkach ogranicza lub zawiesza obrót na poszczególnych rynkach;
- realizuje zlecenia zgodnie z przyjętymi w tym zakresie zasadami i regulacjami;
- umożliwia zawieranie tzw. transakcji pozasesyjnych;
- publikuje informacje giełdowe o działalności TGE i wynikach sesji.

Dodatkowo TGE pobiera opłaty za czynności związane z prowadzeniem Rejestru Świadectw Pochodzenia (dalej: „RŚP”), (tj. w szczególności identyfikuje podmioty, którym przysługują prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia, identyfikuje przysługujące prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia oraz odpowiadającą tym prawom ilość energii elektrycznej, rejestruje świadectwa pochodzenia oraz wynikające z nich prawa majątkowe, ewidencjonuje transakcje zawierane w obrocie prawami majątkowymi oraz stan posiadania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, wystawia dokumenty potwierdzające stan posiadania praw majątkowych w rejestrze, które następnie wykorzystywane są przez Urząd Regulacji Energetyki w procesie umarzania świadectw pochodzenia). Opłaty te są pobierane przez TGE od Członków RŚP.

Przedmiotem niniejszego wniosku są opłaty pobierane przez TGE w związku z organizowaniem obrotu i zawieraniem transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu (dalej „RTT”), Rynku Praw Majątkowych (dalej „RPM”) oraz opłaty związane ze świadczeniem przez TGE usług w zakresie prowadzenia RŚP, dalej łącznie jako „Opłaty”.

Członkami Giełdy są miedzy innymi:

... (dalej łącznie jako: „Kontrahenci TGE”), którzy występują w niniejszym wniosku w charakterze wnioskodawców, i którzy ponoszą (lub ponosili w okresach, w których byli członkami Giełdy) na rzecz TGE opisane wyżej opłaty transakcyjne z tytułu transakcji na RTT i RPM oraz opłaty za prowadzenie RŚP.

Wszyscy Kontrahenci TGE traktują ponoszone Opłaty, jako związane w całości ze sprzedażą podlegającą opodatkowaniu podstawową stawką VAT.

Część Kontrahentów TGE przenosi (bądź przenosiło) wartość pobieranych przez TGE opłat transakcyjnych oraz opłat dotyczących RŚP na swoich klientów, traktując je jako czynności podlegające opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT (23%), które są dokumentowane fakturami VAT.

Część Kontrahentów TGE obciążało natomiast kosztem pobieranych przez TGE opłat transakcyjnych oraz opłat dotyczących RŚP swoich klientów, traktując je jako element

cenotwórczy świadczonych usług maklerskich z tytułu pośrednictwa w zawieraniu transakcji na TGE. Usługi te traktowane były przez tych Kontrahentów TGE jako czynności podlegające opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT (23%), które są dokumentowane fakturami VAT.

Jednocześnie część Kontrahentów TGE nie powiększała wartości opłat przenoszonych na swoich klientów o marżę, część natomiast przenosząc opłaty na klientów czy też obciążając ich kosztem tych opłat, włączając ten koszt w cenę świadczonych usług maklerskich, powiększała wartość opłaty przenoszonej na swoich klientów lub wartość usług maklerskich o stosowną marżę. Powyższe dotyczy zarówno opłat transakcyjnych jak i opłat dodatkowych (np. opłaty od wniosku o anulowanie błędnej transakcji).

W odniesieniu do opłat rocznych (stałych, np. opłat za członkostwo w rynku), Kontrahenci TGE traktują te opłaty, jako koszty własne, nie obciążając bezpośrednio ich kosztem swoich kontrahentów. Kontrahenci TGE traktują te wydatki jako związane wyłącznie z działalnością opodatkowaną VAT (zawieraniem transakcji na TGE i uzyskiwaniem z tego tytułu obrotów podlegających opodatkowaniu VAT), które uprawniają do pełnego odliczenia VAT. Tym samym wszyscy Kontrahenci TGE traktują pobierane opłaty jako związane w całości ze sprzedażą uprawniającą do odliczenia podatku VAT.

Dotychczas TGE traktowała pobierane opłaty będące przedmiotem niniejszego wniosku, jako podlegające zwolnieniu od VAT. Obecnie TGE zamierza skorygować pierwotne rozliczenia za nieprzedawniony okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w VAT dla świadczonych usług (tj. okres od grudnia 2011 r. do grudnia 2016 r.) za pomocą zbiorczych faktur korygujących. Wystawione faktury będą wykazywały podatek VAT, który po stronie Kontrahentów TGE będzie stanowił podatek naliczony podlegający odliczeniu.

Zarówno TGE jak i Kontrahenci TGE są zarejestrowanymi czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy opłaty pobierane przez Giełdę w związku z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT?
2. Czy odsprzedaż przez Kontrahentów TGE na rzecz własnych klientów usług TGE, objętych fakturami za okresy bieżące oraz fakturami korygującymi, zarówno gdy są one przenoszone samodzielnie na klienta, jak i gdy stanowią element cenotwórczy jednej usługi opodatkowanej podstawową stawką VAT, podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT?
3. Czy Kontrahentom TGE, w odniesieniu do otrzymywanych od Giełdy faktur bieżących oraz faktur korygujących z tytułu pobieranych opłat w związku z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłat z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia przysługuje prawo do odliczenia całości podatku VAT naliczonego wynikającego z przedmiotowych faktur, przy spełnieniu warunków z ustawy o VAT?
4. Czy w przypadku otrzymania przez Kontrahentów TGE faktur korygujących in plus w związku z korektą rozliczeń za okres od listopada 2011 r. do grudnia 2016 r. będzie

przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur korygujących na zasadach przewidzianych w art. 86 ust. 10b pkt 1 i art. 86 ust. 11 ustawy o VAT tj. jednorazowo, w okresie rozliczeniowym, w którym Kontrahent TGE otrzymał fakturę korygującą lub w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych?

Zdaniem Zainteresowanych :

1. Opłaty pobierane przez Giełdę w związku z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT.
2. Odsprzedaż przez Kontrahentów TGE na rzecz własnych klientów usług TGE, objętych fakturami za okresy bieżące oraz fakturami korygującymi, zarówno gdy są one przenoszone samodzielnie na klienta, jak i gdy stanowią element cenotwórczy jednej usługi opodatkowanej podstawową stawką VAT, podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT.
3. Kontrahentom TGE, w odniesieniu do otrzymywanych od Giełdy faktur bieżących oraz faktur korygujących z tytułu pobieranych opłat w związku z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłat z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia przysługuje prawo do odliczenia całości podatku VAT naliczonego wynikającego z przedmiotowych faktur, przy spełnieniu warunków z ustawy o VAT.
4. W przypadku otrzymania przez Kontrahentów TGE faktur korygujących zwiększających kwotę pierwotnej należności o kwotę należnego podatku VAT (*in plus*) w związku z korektą rozliczeń za okres od listopada 2011 r. do grudnia 2016 r. będzie przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur korygujących na zasadach przewidzianych w art. 86 ust. 10b pkt 1 i art. 86 ust. 11 ustawy o VAT tj. jednorazowo, w okresie rozliczeniowym, w którym Kontrahent TGE otrzymał fakturę korygującą lub w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych.

I. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawców

Stosownie do art. 14b §3 Ordynacji podatkowej, poniżej Wnioskodawcy przedstawiają uzasadnienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej opisanego powyżej zdarzenia przyszłego.

Uzasadnienie w zakresie pytania 1:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Natomiast, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług należy rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT.

Tym samym, poprzez użycie definicji negatywnej, ustawodawca zdecydował, iż przez świadczenie usług powinno się rozumieć, co do zasady, każdą transakcję, która nie może zostać

uznana za dostawę towarów. Stąd dla celów VAT, każde odpłatne świadczenie polegające na działaniu, zaniechaniu lub tolerowaniu, czy określonym zachowaniu mieści się w tak sformułowanej definicji usługi.

Z uwagi na fakt, że w przedstawionym stanie faktycznym nie dochodzi do dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT (tj. przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) – stąd należy przeanalizować, czy zachodzą przesłanki do uznania, że mamy do czynienia ze świadczeniem usług na gruncie VAT.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych, przez „świadczenie” należy rozumieć działanie przynoszące drugiej stronie (beneficjentowi) korzyści. Aby transakcję można było uznać za świadczenie usług, wymagane jest bowiem istnienie zidentyfikowanego odbiorcy świadczenia (konsumenta), rozumianego jako podmiot, który uzyskuje określoną korzyść z tytułu wykonania danego świadczenia (tak przykładowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 lutego 2007 r. sygn. akt I FSK 94/06).

Z kolei, aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, zaś w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Co istotne, zgodnie z poglądem prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, między otrzymaną zapłatą a wykonaniem świadczenia powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, na tyle wyraźny, aby można było powiedzieć, że płatność następuje za to świadczenie, a otrzymana zapłata jest konsekwencją wykonania świadczenia.

Takie stanowisko zostało przykładowo wyrażone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej „*TSUE*”) z 8 marca 1988 r. w sprawie C-102/86 *Apple and Pear Development Council przeciwko Commissioners of Customs and Excise*, gdzie TSUE uznał, że określoną czynność można uznać za wykonaną odpłatnie, jeśli istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi, a ponadto, gdy odpłatność za otrzymane świadczenie pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miała być opodatkowana VAT.

Przedstawione powyżej stanowisko TSUE znalazło potwierdzenie również w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. W tym zakresie przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 stycznia 2015 r. (sygn. akt I FSK 1980/13) wskazał, że „(...) o usługach za wynagrodzeniem w rozumieniu ustawy o VAT można mówić jedynie w sytuacji, kiedy wykonywane jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może być uznana za bezpośredniego beneficjenta usługi. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością, a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie”. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny między innymi w wyroku z 6 września 2013 r. (sygn. akt I FSK 1315/12).

Jeżeli zatem płatność nie będzie miała bezpośredniego związku z żadną czynnością mającą charakter świadczenia ze strony wierzyciela, wówczas otrzymana kwota pieniędzy nie będzie mieściła się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT i jako taka, nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT.

Podsumowując powyższe, aby uznać daną czynność za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT powinny zostać spełnione następujące przesłanki pozytywne, tj.:

- świadczenie powinno być wykonane przez podatnika VAT działającego w takim charakterze,

- świadczenie powinno być wykonane na rzecz podmiotu będącego odbiorcą świadczenia, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne (wymierne) korzyści o charakterze majątkowym wiążące się z tym świadczeniem,
- świadczenie powinno być wykonane w zamian za wynagrodzenie, tj. powinien istnieć bezpośredni związek pomiędzy wykonaną czynnością a odpłatnością,
- powinien istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a jej odbiorcą, na mocy którego świadczeniodawca zobowiązuje się świadczyć daną czynność na rzecz świadczeniobiorcy, w zamian za które świadczeniobiorca zobowiązuje się wypłacić świadczeniodawcy wynagrodzenie.

Jeśli zatem wskazane powyżej przesłanki zostaną łącznie spełnione, dana czynność powinna zostać zakwalifikowana jako świadczenie usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W świetle powyższego, w ocenie Wnioskodawców, wymienione w stanie faktycznym Opłaty pobierane przez TGE, dla potrzeb VAT, powinny być traktowane jako wynagrodzenie za świadczenie usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, które powinny podlegać opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT (23%).

Biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 8 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów oraz generalną zasadę, że każde świadczenie realizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT, w celu oceny możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania tym podatkiem należy dokonać szczegółowej analizy zakresu usług, dla których przepisy ustawy o VAT (w szczególności art. 43 ustawy o VAT) przewidują – na zasadzie wyjątku - zwolnienie z opodatkowania VAT.

Przy czym co istotne, pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 43 ustawy o VAT, należy interpretować ściśle, zważywszy, że zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, tj. zasady powszechności opodatkowania VAT, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Podejście takie zostało przykładowo zaprezentowane w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 marca 2016 r. (sygn. ITPP1/4512-34/16/BS) czy interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 9 kwietnia 2015 r. (sygn. ILPP2/4512-1-7/15-4/AD). Pogląd o konieczności ścisłego interpretowania zwolnień od podatku VAT był również wielokrotnie prezentowany w orzecznictwie TSUE, przykładowo w sprawie C-348/87 Stichting Uitvoering Financien Acties, w sprawie C-287/00 Commission v Germany, w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing Sp. z o.o. czy w sprawie C-40/15 Aspiro S.A.

W ocenie Wnioskodawców, żadne ze zwolnień przewidzianych w art. 43 ust. 1 ustawy o VAT nie jest możliwe do zastosowania w odniesieniu do opłat pobieranych przez Giełdę w związku z organizowaniem obrotu i zawieraniem transakcji na RTT oraz RPM oraz w zakresie prowadzenia RSP. W szczególności, w ocenie Wnioskodawców, do opłat pobieranych przez TGE zastosowania nie znajdują zwolnienia przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 40-41 ustawy o VAT.

W ocenie Wnioskodawców, nie można bowiem zakwalifikować usług świadczonych przez Giełdę (za które wynagrodzeniem są pobierane opłaty), jako mieszczących się w dyspozycji art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT. W szczególności, w tym zakresie, usługi TGE nie obejmują prowadzenia depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych - w tym zakresie, rachunki uczestników są prowadzone przez zewnętrzne podmioty, tj. banki uczestniczące w rozliczeniach transakcji zawieranych na Giełdzie. Dodatkowo, usług TGE, w ocenie Wnioskodawców, nie można uznać za usługi w zakresie wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych - rozliczeń pieniężnych w związku z transakcjami zawieranymi na giełdzie pomiędzy rachunkami uczestników nie dokonuje bowiem TGE – funkcje w tym zakresie zostały powierzone wyspecjalizowanemu podmiotowi i spółce powiązanej kapitałowo z TGE – Izbie Rozliczeniowej Giełd Towarowych S.A. (dalej „IRGiT”),

która pełni funkcje giełdowej izby rozrachunkowej w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy o giełdach towarowych. Ponadto, co kluczowe dla możliwości zastosowania powyższej regulacji, przedmiotem usług określonych w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT powinny być, co do zasady, środki pieniężne – w praktyce natomiast obszar rozliczeń, z którymi powiązane są operacje na środkach pieniężnych uczestników rynku jest realizowany przez IRGiT, a za przedmiot transakcji których dotyczą usługi TGE należy uznać kontrakty terminowe na gaz/energię elektryczną i prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii.

Jakkolwiek ostatecznym skutkiem powyższych działań TGE jest umożliwienie uczestnikom rynku zawarcia transakcji skutkującej przepływem pieniężnym, to w ocenie Wnioskodawców, przedmiotem usług świadczonych przez TGE nie są transakcje o charakterze płatniczym, czy transferu/przekazu pieniężnego w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT.

W ocenie Wnioskodawców, w odniesieniu do pobieranych opłat niemożliwe będzie również zastosowanie zwolnienia opisanego w art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT, ponieważ nie można uznać, że przedmiotem obrotu na RTT są instrumenty finansowe w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Dodatkowo, nawet w przypadku uznania, że przedmiotem obrotu na RTT są instrumenty finansowe w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, zastosowanie powinien, zdaniem Wnioskodawców, znaleźć przepis art. 43 ust. 16 pkt 5) ustawy o VAT, zgodnie z którym: „zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 40a i 41, nie ma zastosowania do usług dotyczących praw i udziałów odzwierciedlających: (...) prawa majątkowe, których instrumentami bazowymi są towary, mierniki i limity wielkości produkcji oraz uprawnienia do emisji zanieczyszczeń, i które mogą być zrealizowane poprzez dostawę towarów lub świadczenie usług innych niż zwolnione z podatku”.

Przywołany powyżej przepis, w zakresie w jakim odnosi się do praw majątkowych których instrumentem bazowym są towary i które mogą być zrealizowane przez dostawę towarów lub świadczenie usług innych niż zwolnione z podatku wprost odnosi się do transakcji zawieranych na TGE. Tym samym, zwolnienie opisane w art. 43 ust. 1 pkt 41 nie będzie mogło znaleźć zastosowania w przedmiotowej sprawie.

Równocześnie odnosząc się do transakcji zawieranych na RPM, obrót dokonywany na tym rynku odnosi się do praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii z OZE, z kogeneracji (tzw. czerwone certyfikaty), z biogazu rolniczego (tzw. błękitne certyfikaty), świadectw efektywności energetycznej (tzw. białe certyfikaty) oraz uprawnień do emisji CO₂.

W ocenie Wnioskodawców, zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT nie będzie mogło znaleźć zastosowania również w odniesieniu do transakcji i opłat dotyczących transakcji na RPM, gdyż ich przedmiotem są towary giełdowe w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych, a nie instrumenty finansowe w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi.

W ocenie Wnioskodawców, obecne regulacje ustawy o VAT nie przewidują innych zwolnień, które pozwalałyby na zastosowanie zwolnienia od VAT dla opłat giełdowych pobieranych przez TGE w związku z organizacją i prowadzeniem obrotu na RPM.

Powyższe znajduje dodatkowo uzasadnienie w fakcie, że co do zasady, obrót tego rodzaju prawami (prawami majątkowymi ze świadectw pochodzenia energii/świadectw efektywności energetycznej, uprawnień do emisji) jest traktowany, jako podlegający opodatkowaniu VAT według podstawowej stawki tego podatku. Na prawidłowość stosowania podstawowej stawki VAT w odniesieniu do handlu prawami majątkowymi, którymi obrót odbywa się na RPM, wskazuje również praktyka polskich organów podatkowych. Takie stanowisko zostało przedstawione przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 18 stycznia 2013 r. (sygn. ITPP2/443-1216b/12/AK) czy w interpretacji

indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 września 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-691/15-2/JL).

Jak Wnioskodawcy wskazali w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku, obok organizowania i prowadzenia obrotu na RPM i RTT, Giełda świadczy również usługi w zakresie prowadzenia Rejestru Świadcstw Pochodzenia (RŚP).

W ocenie Wnioskodawców, powyższe uwagi dotyczące opodatkowania VAT usług (opłat) giełdowych dotyczących transakcji zawieranych w ramach RTT i RPM, powinny znajdować pełne zastosowanie również do opłat pobieranych w związku z prowadzeniem przez Giełdę RŚP. Dodatkowo, charakter usług w zakresie prowadzenia rejestru świadcstw pochodzenia oddala je od usług, dla których potencjalnie można szukać zwolnienia w postanowieniach art. 43 ustawy o VAT. Dominującym świadczeniem w ramach usług prowadzenia rejestru świadcstw pochodzenia są czynności o charakterze administracyjno-technicznym.

W kontekście analizowanych zwolnień Wnioskodawcy pragną również wskazać na treść art. 43 ust. 13 ustawy o VAT. Zgodnie z tą regulacją, zwolnienie od podatku stosuje się również do świadczenia usługi stanowiącej element usługi wymienionej w ust. 1 pkt 7 i 37–41, który sam stanowi odrębną całość i jest właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 7 i 37–41. Powyższy przepis przewiduje możliwość zwolnienia od VAT dla usług stanowiących usługi wsparcia działalności podmiotów, które wykonują bezpośrednio usługi finansowe zwolnione od podatku. W ocenie Wnioskodawców, wskazana regulacja nie znajduje jednak zastosowania do usług świadczonych przez TGE w ramach organizacji obrotu na RTT, RPM oraz prowadzenia RŚP. Powyższe wynika przede wszystkim z tego, że usług świadczonych przez TGE nie można uznać za element usług zwolnionych, który sam stanowi odrębną całość – w praktyce bowiem usługi TGE odnoszą się do dostaw towarów i świadczenia usług, które na gruncie VAT podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku (23%), a Giełda nie wykonuje czynności na rzecz podmiotu świadczącego usługi zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41. W efekcie trudno uznać, że usługi te są właściwe i niezbędne do świadczenia usług zwolnionych od podatku.

Uzasadnienie w zakresie pytania 2:

W ocenie Wnioskodawców, nabywane od TGE usługi (wynagradzane w postaci opłat pobieranych przez TGE), które są następnie przenoszone na ich klientów zgodnie z zasadami przedstawionymi w opisie stanu faktycznego powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową VAT (23%).

Zdaniem Wnioskodawców nie ma podstaw dla odmiennej kwalifikacji opłat pobieranych przez Kontrahentów TGE od swoich klientów w stosunku do opłat, którymi Kontrahenci TGE są obciążani przez TGE. W tym zakresie, w ocenie Wnioskodawców w pełni zastosowanie powinny znaleźć uwagi przedstawione w uzasadnieniu do pytania nr 1 niniejszego wniosku.

Przepisy ustawy o VAT nie posługują się bowiem dla potrzeb kwalifikacji na gruncie VAT kryterium podmiotowym, tym samym decydujące znaczenie ma przedmiotowy zakres (charakter usług) niezależnie od tego kto usługi te świadczy.

Dotyczy to w ocenie Wnioskodawców zarówno sytuacji, gdy opłaty pobierane przez TGE stanowią element kompleksowych usług opodatkowanych VAT, świadczonych przez domy maklerskie na rzecz swoich klientów, jak i sytuacji, gdy opłaty te są przenoszone wprost (z marżą lub bez niej) samodzielnie na klientów domów maklerskich i podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT.

Dodatkowo, w tym kontekście Wnioskodawcy pragną wskazać na treść art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, zgodnie z którym 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.

Przepis ten, zdaniem Wnioskodawców, pozwala na zastosowanie przez Kontrahentów TGE do opłat, którymi obciążają swoich klientów, tożsamego podejścia, z podejściem TGE, przedstawionym w uzasadnieniu do pytania nr 1 niniejszego wniosku. W praktyce Kontrahenci TGE (będący domami maklerskimi) dokonują odsprzedaży usług nabytych od TGE na rzecz swoich klientów, obciążając ich ostatecznym kosztem realizacji transakcji zawieranych na TGE.

Uzasadnienie w zakresie pytań 3 i 4:

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Przy czym kwotę podatku naliczonego stanowi, suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest istnienie związku pomiędzy dokonanymi zakupami a wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT.

W ocenie Wnioskodawców, w przypadku opłat pobieranych przez TGE, w stosunku do których Kontrahenci TGE przenoszą ich wartość na klientów (opodatkowując je podstawową stawką podatku VAT) bądź traktują je jako koszty własne w całości i wyłącznie związane z działalnością opodatkowaną VAT, nie budzi wątpliwości, że Kontrahenci TGE są uprawnieni do pełnego odliczenia podatku VAT zarówno z faktur korygujących, które zostaną wystawione przez TGE w związku z korektą rozliczeń VAT jak i faktur, które będą na bieżąco otrzymywać od TGE w związku z ponoszonymi opłatami.

Związek pomiędzy poniesionym wydatkiem, a sprzedażą opodatkowaną VAT nie budzi wątpliwości w przypadku opłat ponoszonych przez Kontrahentów TGE (którzy są domami maklerskimi). Powyższe dotyczy zarówno sytuacji, gdy opłaty pobierane przez TGE stanowią niezbędny element świadczenia przez domy maklerskie usług opodatkowanych VAT na rzecz swoich klientów, jak i sytuacji, gdy opłaty te są przenoszone samodzielnie na klientów domów maklerskich (z marżą lub bez niej) i podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT.

W tym kontekście zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o VAT, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Powyższa regulacja wprowadza instytucję tzw. bezpośredniej alokacji podatku VAT, która pozwala na odliczenie podatku VAT w całości od wydatków, które podatnik jest w stanie bezpośrednio powiązać ze sprzedażą uprawniającą do odliczenia VAT.

W ocenie Wnioskodawców w przypadku opłat ponoszonych na rzecz TGE, którymi następnie Kontrahenci TGE obciążają swoich klientów (bezpośrednio, bądź jako element kalkulacyjny usługi opodatkowanej VAT) bądź ponoszą jako koszty/zakupy własne istnieje możliwość bezpośredniego powiązania (alokacji) opłat ponoszonych na rzecz TGE ze sprzedażą opodatkowaną - opłatami pobieranymi przez TGE, Kontrahenci TGE bezpośrednio obciążają swoich klientów, wystawiając im z tego tytułu faktury VAT.

W przypadku opłat ponoszonych jako tzw. koszt własny, ich poniesienie jest związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną (zawieraniem transakcji na TGE i uzyskiwaniem z tego tytułu obrotów opodatkowanych VAT) i służy wyłącznie działalności realizowanej w tym zakresie.

W świetle uzasadnienia niniejszego wniosku w odniesieniu do pytania nr 1, do podatku naliczonego wynikającego z faktur/faktur korygujących od TGE zastosowania nie znajdzie przepis art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Jak bowiem Wnioskodawcy wskazali powyżej, nie budzi wątpliwości fakt, że usługi TGE podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT.

Zgodnie z przepisem art. 86 ust. 10 pkt 1) ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., co do zasady, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstawało w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny.

A zatem warunkiem skorzystania z prawa do odliczenia w tym okresie było otrzymanie faktury. Biorąc pod uwagę, że Kontrahenci TGE dotychczas otrzymali od TGE faktury niezawierające naliczonego podatku VAT (dokumentujące usługi traktowane pierwotnie jako zwolnione od VAT), w ocenie Wnioskodawców prawo do odliczenia powstanie dopiero w okresie rozliczeniowym, w którym Kontrahenci TGE otrzymają od TGE faktury korygujące zawierające naliczony podatek VAT.

Równocześnie zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r., prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Przy czym zgodnie z art. 86 ust. 10b ustawy o VAT, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Natomiast zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia podatku należnego z zastrzeżeniem ust. 13a (art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).

Przenosząc powyższe na stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione w niniejszym wniosku, Kontrahenci TGE powinni być uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego wynikającego zarówno z otrzymanych faktur korygujących dotyczących usług, dla których obowiązek podatkowy po stronie TGE powstawał od grudnia 2011 r. do grudnia 2016 r., jak i faktur, które na bieżąco będą uzyskiwać od TGE, jednorazowo w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymają faktury korygujące (lub faktury za bieżące usługi/opłaty) lub w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych.

Przy czym w odniesieniu do faktur korygujących (in plus), które zostaną wystawione przez TGE zastosowanie powinien znaleźć przepis art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w

terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

W przypadku faktur korygujących, które zostaną wystawione przez Giełdę, prawo do odliczenia podatku naliczonego w nich wykazanego powstanie najwcześniej w okresie rozliczeniowym otrzymania faktur korygujących, na zasadach przewidzianych w przepisach art. 86 ust. 10 pkt 1) ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.) oraz art. 86 ust. 10b ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.). W rezultacie, w przypadku nieskorzystania z tego prawa przez Kontrahentów TGE w okresie wskazanym w ww. przepisach, będą oni uprawnieni do odliczenia podatku VAT w ciągu 5 lat, stosownie do treści art. 86 ust. 13 ustawy o VAT.

Dodatkowo, w ocenie Wnioskodawców, na prawo do odliczenia podatku VAT z faktur korygujących, które zostaną wystawione przez Giełdę nie wpływa fakt, że w odniesieniu do części należności, do których będą odnosiły się faktury korygujące, potencjalnie zobowiązani do zapłaty Kontrahenci TGE, mogliby próbować podnieść cywilistyczny zarzut przedawnienia roszczenia, przewidziany w przepisach Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Kwestia ewentualnego przedawnienia roszczeń z perspektywy cywilnoprawnej, zdaniem Wnioskodawców, w żaden sposób nie wpływa na rozliczenia podatku VAT w tym zakresie.

W związku z powyższym Wnioskodawcy wnoszą o potwierdzenie prawidłowości swojego stanowiska.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego jest :

- **prawidłowe** – w zakresie opodatkowania opłat związanych z organizowaniem obrotu i zawieraniem transakcji na Rynku Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłat związanych ze świadczeniem usług w zakresie prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia, pobieranych przez TGE oraz odsprzedawanych przez Kontrahentów TGE na rzecz własnych klientów;

- **prawidłowe** - w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT z faktur otrzymywanych od TGE „na bieżąco” oraz faktur korygujących dotyczących okresu nieprzekraczającego 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku;

- **nieprawidłowe** - w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT z faktur korygujących dotyczących okresu dłuższego niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Ad. 1 i 2

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 2 pkt 6 ustawy o VAT przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na mocy art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy, 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.

Z treści tego artykułu wynika, że pojęcie „świadczenie usług”, ma bardzo szeroki zakres, nie obejmuje wyłącznie działań podatnika, lecz także jego zaniechania poprzez zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Usługa w rozumieniu omawianej regulacji jest transakcją gospodarczą, co oznacza, że stosunek prawny łączący strony musi wiązać się ze świadczeniem wzajemnym. Aby uznać jakieś zdarzenie za odpłatne świadczenie usług, musi wystąpić stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podmiotami biorącymi udział w tym zdarzeniu, czyli strony muszą zobowiązać się do określonego działania, bądź powstrzymania się od dokonania określonych czynności, np. w zawartej umowie. Tym samym, aby czynności mające charakter odpłatny podległy przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, winny być wykonywane w okolicznościach, w związku z którymi, można wyodrębnić dwie strony transakcji: świadczącego i beneficjenta, przy czym świadczący winien występować w charakterze podatnika tego podatku.

Dana czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością, a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

W myśl art. 8 ust. 2a ustawy, 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.

Wymieniony przepis obejmuje sytuacje, w której podmiot świadczący (odsprzedający) daną usługę nabytą we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, traktowany jest najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi. Przeniesienie ciężaru kosztów na inną osobę, nie może być zatem w żaden inny sposób potraktowane niż jako świadczenie usługi w tym samym zakresie.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że TGE prowadzi giełdę towarową w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych. Uczestnikami obrotu prowadzonego na Giełdzie są członkowie Giełdy (wyżej wymienieni Zainteresowani niebędący stroną postępowania), którzy na mocy stosownych umów podpisanych z TGE są stronami transakcji zawieranych na TGE. Zgodnie z Regulaminem obrotu Rynku Towarów Giełdowych TGE S.A., transakcją giełdową na Rynku Towarów Giełdowych TGE S.A. jest umowa sprzedaży zawarta pomiędzy Członkami Giełdy.

W związku z uczestnictwem w rynkach prowadzonych przez TGE oraz zawieraniem transakcji, TGE pobiera od Członków Giełdy następujące rodzaje opłat giełdowych:

- stałe/roczne opłaty za uczestnictwo w poszczególnych rynkach prowadzonych przez TGE;
- opłaty transakcyjne pobierane w związku z transakcjami zawieranymi na Giełdzie. Przedmiotem zawieranych transakcji są kontrakty terminowe opiewające na fizyczną

dostawę energii elektrycznej lub gazu w ustalonym terminie w przyszłości lub prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii, którymi za pośrednictwem TGE obracają Członkowie Giełdy ;

- opłaty dodatkowe (np. opłaty od wniosku o anulowanie błędnej transakcji).

W ramach czynności TGE, za które pobierane są powyższe opłaty, Giełda w szczególności:

- organizuje i prowadzi obrót towarami giełdowymi i zapewnia Członkom Giełdy możliwość zawierania transakcji giełdowych;
- zapewnia infrastrukturę służącą zawieraniu transakcji (w tym wyspecjalizowany system informatyczny);
- dokonuje ustalenia kursu notowań dla poszczególnych towarów giełdowych;
- w uzasadnionych przypadkach ogranicza lub zawiesza obrót na poszczególnych rynkach;
- realizuje zlecenia zgodnie z przyjętymi w tym zakresie zasadami i regulacjami;
- umożliwia zawieranie tzw. transakcji pozasesyjnych;
- publikuje informacje giełdowe o działalności TGE i wynikach sesji.

Dodatkowo TGE pobiera opłaty za czynności związane z prowadzeniem Rejestru Świadectw Pochodzenia (dalej: „RŚP”), (tj. w szczególności identyfikuje podmioty, którym przysługują prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia, identyfikuje przysługujące prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia oraz odpowiadającą tym prawom ilość energii elektrycznej, rejestruje świadectwa pochodzenia oraz wynikające z nich prawa majątkowe, ewidencjonuje transakcje zawierane w obrocie prawami majątkowymi oraz stan posiadania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, wystawia dokumenty potwierdzające stan posiadania praw majątkowych w rejestrze, które następnie wykorzystywane są przez Urząd Regulacji Energetyki w procesie umarzania świadectw pochodzenia). Opłaty te są pobierane przez TGE od Członków RŚP.

Wszyscy Kontrahenci TGE traktują ponoszone Opłaty, jako związane w całości ze sprzedażą podlegającą opodatkowaniu podstawową stawką VAT.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy opłaty pobierane przez Giełdę w związku z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadectw Pochodzenia podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku od towarów i usług.

Analiza przedstawionych okoliczności sprawy oraz powołanych przepisów prawa prowadzi do wniosku, że ww. czynności wykonywane przez TGE stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. W związku z wykonywaniem tych czynności TGE przysługuje status podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, jest ona bowiem podmiotem wykonującym w sposób zorganizowany i ciągły działalność usługową, obejmującą w szczególności wykonywanie opisanych powyżej usług. Pobierane przez TGE opłaty za organizowanie i prowadzenie obrotu na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłaty za prowadzenie Rejestru Świadectw Pochodzenia stanowią wynagrodzenie za świadczone usługi, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Stawka podatku, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Jednakże zgodnie z art. 146 a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, przewidują dla niektórych towarów i usług stawki obniżone lub zwolnienie od podatku.

Stosownie do postanowień art. 43 ust. 1 pkt 40 i 41 ustawy, zwalnia się od podatku:

- usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług,
- usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r., poz. 94 z późn. zm.), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

Należy zauważyć, że charakter czynności za które Towarowa Giełda Energii pobiera opłaty, tj. opłaty związane z organizowaniem obrotu i umożliwianiem zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłaty za prowadzenie Rejestru Świadczeń Pochodzenia - nie stanowią usług o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT. Pobieranie przez TGE opłaty nie wypełniają swym charakterem usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych. Nie stanowią również pośrednictwa w świadczeniu usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy. Przedmiotem usług określonych w tym artykule powinny być co do zasady środki pieniężne, natomiast przedmiotem transakcji których dotyczą usługi świadczone przez TGE są kontrakty terminowe na gaz, energię elektryczną oraz prawa majątkowe ze świadczeń pochodzenia energii. Zatem opłaty, które pobiera TGE nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie dyspozycji art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 wskazanej ustawy, instrumentami finansowymi w rozumieniu ustawy są:

- 1) papiery wartościowe;
- 2) niebędące papierami wartościowymi:
 - a) tytuły uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania,
 - b) instrumenty rynku pieniężnego,
 - c) opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward na stopę procentową, inne instrumenty pochodne, których instrumentem bazowym jest papier wartościowy, waluta, stopa procentowa, wskaźnik rentowności lub inny instrument pochodny, indeks finansowy lub wskaźnik finansowy, które są wykonywane przez dostawę lub rozliczenie pieniężne,
 - d) opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward na stopę procentową oraz inne instrumenty pochodne, których instrumentem bazowym jest towar i które są wykonywane przez rozliczenie pieniężne lub mogą być wykonane przez rozliczenie pieniężne według wyboru jednej ze stron,
 - e) opcje, kontrakty terminowe, swapy oraz inne instrumenty pochodne, których instrumentem bazowym jest towar i które są wykonywane przez dostawę, pod warunkiem, że są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub w alternatywnym systemie obrotu,
 - f) niedopuszczone do obrotu na rynku regulowanym ani w alternatywnym systemie obrotu opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward oraz inne instrumenty pochodne, których instrumentem bazowym jest towar, które mogą być wykonane przez dostawę, które nie są przeznaczone do celów handlowych i wykazują właściwości innych pochodnych instrumentów finansowych,
 - g) instrumenty pochodne dotyczące przenoszenia ryzyka kredytowego,
 - h) kontrakty na różnicę,
 - i) opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward dotyczące stóp procentowych oraz inne instrumenty pochodne odnoszące się do zmian klimatycznych, stawek frachtowych, uprawnień do emisji oraz stawek inflacji lub innych oficjalnych danych statystycznych, które są wykonywane przez rozliczenie pieniężne albo mogą być wykonane przez rozliczenie pieniężne według wyboru jednej ze stron, a także wszelkiego rodzaju inne instrumenty pochodne

odnoszące się do aktywów, praw, zobowiązań, indeksów oraz innych wskaźników, które wykazują właściwości innych pochodnych instrumentów finansowych.

Z kolei na mocy art. 3 pkt 28a ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, przez instrumenty pochodne - rozumie się opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward oraz inne prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny lub wartości instrumentów finansowych, walut, stóp procentowych, rentowności, indeksów finansowych, wskaźników finansowych, towarów, zmian klimatycznych, stawek frachtowych, poziomów emisji, stawek inflacji lub innych oficjalnych danych statystycznych, a także innych aktywów, praw, zobowiązań, indeksów lub wskaźników (instrumentów bazowych) oraz instrumenty pochodne dotyczące przenoszenia ryzyka kredytowego.

Natomiast z art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 719, z późn. zm.) wynika, że towarami giełdowymi są dopuszczone do obrotu na danej giełdzie towarowej lub do obrotu organizowanego zgodnie z odrębnymi przepisami:

- a) oznaczone co do gatunku rzeczy,
- b) różne rodzaje energii lub paliwa gazowe w rozumieniu ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zm.),
- c) limity wielkości produkcji lub emisji zanieczyszczeń,
- d) prawa majątkowe wynikające ze świadectw, o których mowa w ustawie z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, oraz ze świadectw pochodzenia i świadectw pochodzenia biogazu rolniczego, o których mowa w ustawie z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365),
- e) niebędące instrumentami finansowymi prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny lub wartości oznaczonych co do gatunku rzeczy, określonych rodzajów energii, paliw gazowych, mierników i limitów wielkości produkcji, emisji zanieczyszczeń lub praw majątkowych, o których mowa w lit. d i f,
- f) prawa majątkowe wynikające ze świadectwa efektywności energetycznej, o których mowa w przepisach dotyczących efektywności energetycznej.

Na podstawie art. 2 pkt 1a) tej ustawy, przez instrumenty finansowe rozumie się instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r. poz. 94, z późn. zm.).

W świetle powyżej zacytowanych przepisów, zwolnienie przedmiotowe przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do opłat dotyczących transakcji zawieranych w ramach RTT i RPM, gdyż ich przedmiotem są towary giełdowe w rozumieniu ustawy o towarach giełdowych, a nie instrumenty finansowe w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Powyższe znajdzie zastosowanie również do opłat pobieranych w związku z prowadzeniem Rejestru Świadectw Pochodzenia. Dominującym świadczeniem w ramach tych usług są czynności o charakterze administracyjno – technicznym a nie instrumenty finansowe w rozumieniu ww. ustawy o obrocie instrumentami finansowymi.

W konsekwencji, pobierane przez TGE opłaty dotyczące transakcji zawieranych na rynkach RTT i RPM oraz opłaty pobierane w związku z prowadzeniem Rejestru Świadectw Pochodzenia nie korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 40 i 41 ustawy o VAT i będą opodatkowane podstawową, tj. 23% stawką podatku od towarów i usług.

Zgodnie z opisem sprawy, część Kontrahentów TGE przenosi (bądź przenosiło) wartość pobieranych przez TGE opłat transakcyjnych oraz opłat dotyczących RŚP na swoich klientów, traktując je jako czynności podlegające opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT (23%), które są dokumentowane fakturami VAT.

Część Kontrahentów TGE obciążało natomiast kosztem pobieranych przez TGE opłat transakcyjnych oraz opłat dotyczących RŚP swoich klientów, traktując je jako element cenotwórczy świadczonych usług maklerskich z tytułu pośrednictwa w zawieraniu transakcji na TGE. Usługi te traktowane były przez tych Kontrahentów TGE jako czynności podlegające opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT (23%), które są dokumentowane fakturami VAT.

Zgodzić należy się z Wnioskodawcą, że nie ma podstaw do odmiennej kwalifikacji opłat którymi obciążani są Kontrahenci TGE, a które następnie przenoszone są na ich klientów. Kontrahenci TGE (domy maklerskie) dokonują odsprzedaży usług nabytych od TGE na rzecz swoich klientów, obciążając ich ostatecznym kosztem realizacji transakcji zawieranych na TGE. Dla opodatkowania ww. opłat decydujące znaczenie ma przedmiotowy zakres (charakter usług), nie zaś kryterium podmiotowe (kto świadczy te usługi).

Nabywane od TGE usługi, wynagradzane w postaci opłat pobieranych przez TGE, które są następnie przenoszone na klientów Kontrahentów TGE, powinny podlegać opodatkowaniu podstawową tj. 23% stawką podatku od towarów i usług. Dotyczy to zarówno sytuacji, gdy opłaty te stanowią element cenotwórczy jednej usługi świadczonej przez domy maklerskie na rzecz klientów, jak i sytuacji, gdy opłaty te przenoszone są samodzielnie na klientów.

Ad. 3 i 4

Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego stanowi, suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest niewątpliwy i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi.

Ponadto należy podkreślić, że ustawodawca stworzył podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jedno z takich ograniczeń zostało wskazane w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy, zgodnie z którym, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Oznacza to, że podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczenia w odniesieniu do podatku, który jest należny wyłącznie z tego względu, że został wykazany na fakturze w sytuacji, gdy transakcja nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Zgodnie z treścią art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. poz. 1054 z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. – prawo do

obniżenia kwoty podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2-5 oraz ust. 11, 12, 16 i 18.

Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.).

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 11, 12, 16 i 18, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego (art. 86 ust. 13 ustawy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.).

Z kolei od dnia 1 stycznia 2014 r. kwestia terminów, w których przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego uregulowana jest w następujący sposób:

Zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Według art. 86 ust. 10b pkt 1 ww. ustawy, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a – powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Stosownie do art. 86 ust. 11 ustawy, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Według art. 86 ust. 13 ww. ustawy, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

W świetle powyżej powołanych przepisów należy stwierdzić, że w odniesieniu do faktur VAT otrzymywanych od TGE „na bieżąco”, prawo do odliczenia podatku VAT będzie przysługiwać na zasadach ogólnych wynikających z przepisów art. 86 ustawy o VAT, ponieważ nie znajdują w analizowanym przypadku zastosowania ograniczenia sformułowane w przepisie art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy. Przesłanki sformułowane w art. 88 ustawy nie będą mieć zastosowania, ponieważ usługi świadczone przez TGE, w związku z którymi Kontrahenci TGE dokonują opłat za organizowanie obrotu i umożliwianie zawierania transakcji na Rynku Terminowym Towarowym Energii Elektrycznej i Gazu, Rynku Praw Majątkowych oraz opłat z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia są czynnościami podlegającymi opodatkowaniu na zasadach ogólnych, a Kontrahenci TGE są zarejestrowanymi podatnikami podatku VAT. Ponadto, Kontrahenci TGE traktują ponoszone opłaty jako związane w całości ze sprzedażą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji, odliczenia kwot podatku naliczonego Kontrahenci TGE powinni dokonać zgodnie z przepisami art. 86 ust. 10 i 11 ustawy, tj. w rozliczeniu za okres, w którym otrzymali faktury zakupowe.

Natomiast w sytuacji, gdy Kontrahenci nie obniżyli kwoty podatku w okresach wskazanych powyżej, przysługuje im prawo do skorygowania deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do odliczenia, na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT.

Zatem stanowisko Wnioskodawców w zakresie prawa do odliczenia w całości podatku VAT z faktur otrzymywanych od TGE „na bieżąco” należy uznać za **prawidłowe**.

Stosownie do treści art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

W myśl art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy, w przypadku, gdy po wystawieniu faktury podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury – podatnik wystawia fakturę korygującą.

Z kolei art. 106j ust. 2 ustawy stwierdza, że faktura korygująca powinna zawierać:

- wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”;
- numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–6,
 - b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
- przyczynę korekty;
- jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
- w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Jak wynika z powyższych regulacji, fakturę korygującą wystawia się w przypadku udzielenia rabatów, zwrotu sprzedawcy towarów i opakowań, a także zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty oraz w sytuacji, gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.

Z przytoczonych uregulowań wynika, że istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych. Faktury korygujące wystawia się w celu udokumentowania ostatecznej wielkości sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Innymi słowy faktury korygujące są specyficznym rodzajem faktur. Celem ich wystawienia jest doprowadzenie faktury pierwotnej do stanu odpowiadającego rzeczywistości.

Faktury korygujące generalnie można podzielić na te, które powodują zmniejszenie obrotu i kwoty podatku należnego oraz na te, które wywołują skutki odwrotne, tj. w wyniku ich wystawienia wartość obrotu i kwoty podatku należnego ulega podwyższeniu. W ramach powyższego rozróżnienia faktury korygujące można również podzielić ze względu na powód ich wystawienia.

Jak wykazano powyżej, ponoszone opłaty z tytułu transakcji zawieranych na rynkach RTT i RPM oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia, jako podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych, powinny być udokumentowane fakturą VAT, a w przypadku, gdy zaszły okoliczności wskazane w przepisie art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy – fakturą korygującą.

Jak wskazano we wniosku, dotychczas TGE traktowała pobierane opłaty będące przedmiotem niniejszego wniosku, jako podlegające zwolnieniu od VAT. Obecnie TGE zamierza skorygować pierwotne rozliczenia za nieprzedawniony okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w VAT dla świadczonych usług (tj. okres od grudnia 2011 r. do grudnia 2016 r.) za pomocą zbiorczych faktur korygujących. Wystawione faktury będą wykazywały podatek VAT, który po stronie Kontrahentów TGE będzie stanowił podatek naliczony podlegający odliczeniu. Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawców jest to, czy w przypadku otrzymania przez Kontrahentów TGE faktur korygujących in plus w związku z korektą rozliczeń za okres od listopada 2011 r. do grudnia 2016 r. będzie przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur korygujących na zasadach przewidzianych w art. 86 ust. 10b pkt 1 i art. 86 ust. 11 ustawy o VAT tj. jednorazowo, w okresie rozliczeniowym, w którym Kontrahent TGE otrzymał fakturę korygującą lub w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych.

Odnosząc się do problemu poruszonego w złożonym wniosku należy wskazać, że zgodnie z treścią art. 86 ust. 15 ustawy, do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio art. 81b Ordynacji podatkowej.

I tak na podstawie art. 81 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

Według treści § 2 ww. artykułu, skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Jak stanowi art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej, uprawnienie do skorygowania deklaracji:

- ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;
- przysługuje nadal po zakończeniu:
 - kontroli podatkowej,
 - postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Natomiast zgodnie z art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej, korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, nie wywołuje skutków prawnych. Organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego korektę o jej bezskuteczności.

Podkreślić przy tym należy, że przy korekcie deklaracji należy uwzględnić przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2009 r. sygn. akt I FPS 9/08 oraz linią orzecniczą sądów, przepis art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie również do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, która może być zadeklarowana przez podatnika do przeniesienia na następny miesiąc.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych dotyczy zatem wszystkich zobowiązań, bez względu na sposób ich powstania. Przedawnieniu podlegają zarówno zobowiązania powstałe po doręczeniu decyzji ustalającej, jak i zobowiązania powstające z mocy prawa.

W komentowanym przepisie określony jest jeden termin przedawnienia - wynoszący 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten nie może być ani odroczony (art. 48 Ordynacji podatkowej) przez organ podatkowy, ani też przedłużony przez Ministra Finansów (art. 50 Ordynacji podatkowej).

W związku z powyższym należy przyjąć tezę, że jeżeli przedawnia się zobowiązanie podatkowe, to wraz z nim przedawnieniu ulegają także inne elementy danego stosunku prawno-podatkowego.

W kwestii przedawnienia wypowiedział się również Trybunał Sprawiedliwości UE w orzeczeniu z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08.

W orzeczeniu tym TSUE orzekł, że artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT nienależnie pobranej przez organy administracji skarbowej tego państwa.

Termin taki sam w sobie nie jest w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia, ponieważ trzyletni termin przedawnienia może w zasadzie umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii.

Skoro TSUE za zgodny z zasadami uznał 3-letni okres przedawnienia, to tym bardziej za taki należy uznać termin 5-letni przewidziany w polskich przepisach podatkowych.

Korekta deklaracji ma na celu poprawienie błędu, który został popełniony przy poprzednim jej sporządzeniu i może dotyczyć każdej jej pozycji – o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Skorygowanie deklaracji polega więc na ponownym – poprawnym już – wypełnieniu formularza z zaznaczeniem, że w tym przypadku mamy do czynienia z korektą uprzednio złożonej deklaracji. Skorygowane zeznanie (deklaracja) zastępuje zeznanie (deklarację) złożone uprzednio.

Prawo do złożenia korekty istnieje w związku z tym dopóty, dopóki zobowiązanie nie uległo przedawnieniu. Okres przedawnienia wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Podatnik ma zatem prawo skorygować deklarację za okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Przedawnienie oznacza, że po upływie określonego czasu od momentu powstania zobowiązania podatkowego zobowiązanie to wygasa, a organ podatkowy, po upływie terminu przedawnienia, nie może domagać się uregulowania (nie ma możliwości wyegzekwowania) należnego świadczenia. Należy przy tym zauważyć, że przedawnienie następuje z mocy prawa.

W ustawie Ordynacja podatkowa wskazano także okoliczności, które zawieszają, bądź też przerywają bieg terminu przedawnienia.

Podkreślić należy, że ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego a jak wykazano powyżej, nie ma on zastosowania w analizowanej sprawie. Ograniczeniem mającym wpływ na realizację prawa do odliczenia podatku są ramy czasowe w jakich ustawodawca przyznaje to prawo, tj. okres 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Z uwagi na powołane wyżej regulacje, TGE nie ma obowiązku wystawienia faktur korygujących w sytuacji, gdy od momentu wystawienia faktur pierwotnych upłynie okres dłuższy niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, więc jeżeli

przedawnia się zobowiązanie podatkowe, to wraz z nim przedawnieniu ulegają także inne elementy danego stosunku prawno-podatkowego.

Z uwagi na treść wskazanych przepisów i w odniesieniu do przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że Kontrahentom nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT wynikającego z faktur korygujących wystawionych do faktur pierwotnych dokumentujących opłaty z tytułu tytułu transakcji zawieranych na rynkach RTT i RPM oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia w sytuacji, gdy od momentu wystawienia faktur pierwotnych i ujęcia ich w deklaracji upłynie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Zatem stanowisko Wnioskodawców w kwestii prawa do odliczenia podatku VAT z faktur korygujących dotyczących okresu dłuższego niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku - należało uznać za **nieprawidłowe**.

Natomiast w odniesieniu do faktur korygujących dotyczących faktur pierwotnych dokumentujących opłaty z tytułu transakcji zawieranych na rynkach RTT i RPM oraz opłaty z tytułu prowadzenia Rejestru Świadczeń Pochodzenia w sytuacji, gdy od momentu wystawienia faktur pierwotnych i ujęcia ich w deklaracji nie upłynie okres 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, Kontrahentom przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na zasadach określonych w art. 86 ust. 10, 10b oraz ust. 11 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. Zatem w powyższym zakresie stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za **prawidłowe**.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania

przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Leszek Stępniewski

Elektronicznie podpisany przez
Leszek Stępniewski
Data: 2017.05.31 12:49:59 +02'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu
teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem
elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie.;
- 4) aa.

Odpis otrzymują:

- 1)
 - 2) Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;
 - 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
 - 4) aa.
-
- 1)
 - 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
 - 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;

4) aa.

1)

2) Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;

3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;

4) aa.

1)

2) Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;

3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;

4) aa.