



LEŚNY & WSPÓLNICY
KANCELARIA PRAWNA

PROFESJONALIZM, RZETELNOŚĆ, DOŚWIADCZENIE

SPRAWOZDANIE WSTĘPNE Z AUDYTU

sporządzono dla

POWIATU POLICKIEGO

**MOŻLIWOŚCI ODLICZANIA PODATKU VAT
PRZEZ POWIAT POLICKI**

Sprawozdanie wstępne z audytu
MOŻLIWOŚCI ODLICZANIA PODATKU VAT PRZEZ POWIAT POLICKI

Spis treści

ROZDZIAŁ I	2
1.Określenie obszaru audytu	2
2. Data sporządzenia	2
3. Nazwa i adres jednostki audytowanej	2
4. Audytor wewnętrzny	2
5. Cel przeprowadzenia zadania audytowego	2
6. Zakres przedmiotowy zadania audytowego	3
7. Terminy, w których przeprowadzono audyt	3
ROZDZIAŁ II	3
1. Podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzenia zadania	3
2. Odliczanie podatku VAT – ujęcie teoretyczne	4
ROZDZIAŁ III	6
Odliczanie podatku VAT w praktyce.	6
1. Powiat Policki jako płatnik podatku VAT	6
2. Zasada niezwłocznego odliczania podatku naliczonego na przykładzie kosztów przygotowania nieruchomości do sprzedaży	7
3. Refaktury za zużycie mediów	12
4. Wybrane inwestycje realizowane przez powiat policki w latach 2011 - 2012	12
5. Zmiana przeznaczenia inwestycji – korekta środków trwałych	22
6. Odliczanie podatku VAT przy pomocy proporcji	31
7. Wpływ Uchwały NSA (I FPS 1/13) na metody rozliczania podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego	40
Wnioski końcowe	47
ROZDZIAŁ IV	48
1.Wykaz adresatów sprawozdania	48
2. Liczba egzemplarzy sprawozdania	48

ROZDZIAŁ I

1. Określenie obszaru audytu

Audyt możliwości rozliczania podatku VAT w Starostwie Powiatowym w Policach

2. Data sporządzenia

20 listopad 2013 r.

3. Nazwa i adres jednostki audytowanej

Powiat Policki- Starostwo Powiatowe w Policach

4. Audytor wewnętrzny

W składzie zespołu audytorskiego działającego pod kierownictwem Michała Pruskiego czynności audytorskie wykonywały następujące osoby:

1. Michał Pruski- Audytor wewnętrzny nr 2037/2006.
2. Marek Nowak- specjalista ds. audytu wewnętrznego.
3. Tomasz Gorczycki- Audytor wewnętrzny.

5. Cel przeprowadzenia zadania audytowego

Podstawowym celem audytu jest dostarczenie kierownikowi jednostki samorządu terytorialnego – Staroście Powiatowemu w Policach niezależnej informacji, racjonalnego zapewnienia i opinii na temat:

- możliwości odliczania i odzyskiwania podatku VAT,
- prawidłowości rozliczania dokumentacji sprzedaży i zakupów w deklaracjach VAT składanych do Urzędu Skarbowego,
- wydatków bieżących, które mogą być odliczane w deklaracjach VAT

6. Zakres przedmiotowy zadania audytowego

W zakresie podmiotowym, audytem objęte było Starostwo Powiatowe w Policach.

W zakresie przedmiotowym audyt objął:

1. Analizę dokumentacji finansowej w Starostwie Powiatowym w Policach.
2. Badanie prawidłowości rozliczania dokumentów sprzedaży w deklaracji VAT.
3. Analizę wydatków inwestycyjnych za lata 2011 – 2012.
4. Analizę zakupów bieżących i ich związek z czynnościami opodatkowanymi.

7. Terminy, w których przeprowadzono audyt

Od 1 czerwca do 1 października 2013 roku.

ROZDZIAŁ II

1. Podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzenia zadania

Podczas przeprowadzania zadania audytowego wykorzystano następujące techniki i dokumenty robocze audytu:

testy przeglądowe - identyfikacja zasad funkcjonowania badanego systemu i jego podsystemów oraz potwierdzenie istnienia (lub nie) kontroli, poprzez użycie niżej wymienionych technik:

- zapoznanie się z dokumentami finansowymi,
- uzyskanie wyjaśnień i informacji od kierownictwa i pracowników audytowanej jednostki w oparciu o rozmowy, wywiady z pracownikami i dostarczone dokumenty.

testy zgodności - analiza wszystkich zidentyfikowanych procedur w celu oceny stopnia i zakresu ich stosowania, poprzez użycie niżej wymienionych technik:

- porównanie określonych zbiorów danych z kryteriami ustalonymi przez audytorów (na podstawie przepisów prawa),
- sprawdzanie rzetelności informacji oraz jej porównanie z informacją zewnętrzną.

benchmarking (badania porównawcze lub analiza porównawcza) polega na porównywaniu procesów i praktyk stosowanych przez podmioty podobne oraz uważane za najlepsze w analizowanej dziedzinie.

2. Odliczanie podatku VAT – ujęcie teoretyczne

Ustawa o podatku od towarów i usług (zwana dalej Ustawą VAT) w art. 86 ust. 1 wprowadza zasadę ogólną dotyczącą przysługiwania podatnikowi prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim towary i usługi były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Art. 86 ust.2 pkt 1 lit a tej ustawy stanowi, iż kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Z powyższego wynika, iż 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. Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa, warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest więc bezpośredni i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Należy podkreślić, że w literaturze przedmiotu wskazuje się, że fundamentalną zasadą podatku od towarów i usług, uregulowaną w cytowanym przepisie, jest prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jednocześnie podkreśla się, że w powołanym art. 86 ustawy o VAT, ustawodawca potwierdził wymóg związku zakupów z działalnością opodatkowaną jako podstawową przesłankę o charakterze podstawowym i fundamentalnym dla skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Warunek zachowania związku zakupów z działalnością opodatkowaną, jest również akcentowany w orzecznictwie ETS. W orzeczeniu z dnia 6 kwietnia 1995 r. (Sprawa

C-4/94 BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise), ETS stwierdził, że powstanie prawa do odliczenia podatku jest uzależnione od bezpośredniego i niezwłocznego związku z transakcjami opodatkowanymi (ang. *direct and immediate link with the taxable transactions*). Także w wyroku z dnia 8 czerwca 2000 r. (Sprawa C-98/98 Commissioners of Customs and Excise a Midland Bank plc), ETS nie miał wątpliwości, że artykuł 2 Pierwszej Dyrektywy i artykuł 17 ust. 2, 3 i 5 Szóstej Dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w taki sposób, aby warunkiem odliczenia przez podatnika podatku VAT oraz podstawą do ustalenia zakresu tego prawa było istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną transakcją nabycia a daną transakcją (lub transakcjami) sprzedaży, uprawniającymi do dokonania odliczenia.

Należy podkreślić również, że możliwość odliczenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest nieobligatoryjnym uprawnieniem podmiotu. Do suwerennej woli podmiotu należy podjęcie decyzji czy i w jakim zakresie zamierza skorzystać z uprawnienia. Rezygnacja przez podatnika z tego prawa jest dopuszczalna bez jakichkolwiek warunków, które musiałby spełnić. Uprawnienie do zmniejszenia podatku powstaje i istnieje z mocy prawa i pozbawienie podatnika tego uprawnienia możliwe jest tylko w ściśle określonych w przepisach prawnych przypadkach. Zasadniczo wszelkie ograniczenia w prawie do odliczenia stanowią wyjątek od zasady, którą jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, zatem nie mogą być one interpretowane rozszerzająco. Europejski Trybunał Sprawiedliwości analizując tę kwestię stwierdził, że: „*Wspólny system podatku od wartości dodanej zapewnia zatem to, by całość działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów lub rezultatów, pod warunkiem iż działalność taka sama w sobie podlega VAT, była opodatkowana w całkowicie neutralny sposób*”. Jedyne ograniczenia w prawie do odliczenia, które istnieją w polskim podatku od towarów i usług zostały ustanowione w oparciu o art. 17 ust. 6 VI dyrektywy. Oznacza to również, że ustawodawca nie może uzależnić możliwości skorzystania z prawa do odliczenia od spełnienia dodatkowych warunków. Prawo do zmniejszenia kwoty podatku należnego przysługuje wyłącznie podatnikowi, czyli jedynie taki podmiot, który wypełnia definicję podatnika, może

być beneficjentem tegoż prawa. Jednakże ani przepisy wspólnotowe, ani polskie przepisy nie ograniczają tego prawa do wybranych podatników, np. ze względu na narodowość czy kraj siedziby. Podatnikiem jest każdy podmiot, który prowadzi działalność gospodarczą niezależnie od faktu, gdzie ta działalność fizycznie (faktycznie) jest wykonywana.

ROZDZIAŁ III

Odliczanie podatku VAT w praktyce.

1. Powiat Policki jako płatnik podatku VAT

Jednostki samorządu terytorialnego są w większości płatnikami podatku VAT jeśli spełniają określone w odpowiednich przepisach warunki, tj. przekroczą obrót opodatkowany wynoszący od 2011 roku 150 tys. zł. Nieprzekroczenie tego obrotu umożliwia zwolnienie z płacenia podatku VAT.

W przypadku powiatu polickiego mamy do czynienia ze sprzedażą opodatkowaną wynikającą np.: z umów dzierżawy, najmu, a także refaktur za zużycie mediów. W grudniu 2012 roku według deklaracji VAT-7 podstawa opodatkowania wyniosła 175.305 złotych, podatek należny wyniósł 40.080 złotych. Po odliczeniu podatku naliczonego w kwocie 1.618 złotych wynikającego z faktur zakupowych refakturowanych następnie na odbiorców pozostało do zapłaty 38.462 złote. Wynika z tego, że obrót opodatkowany, który zgodnie z art.113 ust.1 ustawy o VAT pozwala na zwolnienie z płacenia podatku od towarów i usług został przekroczony co zobowiązuje powiat do składania deklaracji rozliczeniowych VAT-7.

Płatnicy podatku VAT mają obowiązek składać deklaracje rozliczeniowe tego podatku do właściwego terytorialnie urzędu skarbowego. Istnieje możliwość wyboru rozliczenia w okresie miesięcznym lub kwartalnym. Powiat Policki będący płatnikiem VAT z racji występowania sprzedaży opodatkowanej rozlicza się w okresach miesięcznych. Przejście na okres kwartalny wymaga natomiast oceny skutków takiej decyzji i złożenia odpowiedniego druku czyli VAT-R według obowiązującego w danym momencie wzoru.

2. Zasada niezwłocznego odliczania podatku naliczonego na przykładzie kosztów przygotowania nieruchomości do sprzedaży

W myśl przepisów wynikających z ustawy o podatku VAT podatnikowi przysługuje prawo obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z zakupów związanych z czynnościami opodatkowanymi. Odliczenie podatku naliczonego powinno być dokonane niezwłocznie, oznacza to, że podatnik powinien na samym początku określić czy dany zakup będzie związany z czynnościami opodatkowanymi. Mamy tu do czynienia z zamiarem wykorzystania danego zakupu do sprzedaży opodatkowanej, jednakże nie oznacza to, że wspomniany zamiar musi dojść do skutku. Przykładem są koszty przygotowania nieruchomości do sprzedaży opodatkowanej w ramach przetargu. Nie można określić czy przetarg się uda i nieruchomość zostanie sprzedana. Wykazywany jest jednak zamiar sprzedaży opodatkowanej poprzez ogłoszenia w prasie czy Biuletynie Informacji Publicznej. Koszty fakturowane związane ze sprzedażą można w takiej sytuacji odliczać na bieżąco bez czekania na wynik przetargu. Nie trzeba więc czekać na realizację zamiaru sprzedaży, albowiem wtedy potrzebne będą korekty co zasadniczo zaprzecza zasadzie niezwłocznego odliczania podatku naliczonego.

Ważne, aby koszty, które mają być odliczane w deklaracji VAT-7 były związane ze sprzedażą opodatkowaną co wyłącza możliwość odliczenia tych kosztów, które nie dotyczą sprzedaży opodatkowanej tj. z konkretną stawką VAT. Nie może to być sprzedaż zwolniona, ani nie podlegająca opodatkowaniu. Zaznaczyć trzeba, że jeśli sprzedawana nieruchomość jest zwolniona z podatku VAT zaś koszty przygotowania środka trwałego do sprzedaży są refakturowane na nabywcę, który jest obciążany fakturą ze stawką VAT inną niż 0% i stawka zwolniona wtedy koszty można odliczać w deklaracji. Możliwość odliczania kosztów przygotowania nieruchomości do sprzedaży została potwierdzona w wielu interpretacjach indywidualnych, które dotyczyły omawianego zagadnienia.

Interpretacja indywidualna o sygnaturze ITPP1/443-916/12/MN wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy zacytowana poniżej potwierdza możliwość

odliczenia podatku VAT w związku z kosztami przygotowania nieruchomości do sprzedaży.

Gmina będąca czynnym podatnikiem VAT dokonuje sprzedaży nieruchomości m.in. lokali mieszkalnych, lokali użytkowych oraz gruntów niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę. Stosownie do ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, aby doszło do sprzedaży nieruchomości (sporządzenia aktu notarialnego), należy zgromadzić dokumentację niezbędną do ustalenia ceny danej nieruchomości, są to m.in.

- *koszty sporządzenia operatu szacunkowego dla nieruchomości,*
- *udział w kosztach inwentaryzacji nieruchomości,*
- *ogłoszenia w prasie oraz innych mediach o przetargu lub wykazie nieruchomości przeznaczonych do zbycia w trybie przetargowym,*
- *koszty opłat sądowych i opłat za wpisy,*
- *koszty projektowe związane z podziałem lub scalaniem działek.*

Wydatki dotyczą tylko i wyłącznie działek budowlanych, dla których w momencie sprzedaży istnieje już aktualny plan zagospodarowania przestrzennego, z którego wynika przeznaczenie danej działki pod zabudowę. Zatem mając na uwadze treść ustawy o gospodarce przestrzennej, w ocenie Gminy, o przeznaczeniu danego terenu decyduje zasadniczo miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku przedmiotowego planu decydująca w powyższym zakresie jest treść decyzji o warunkach zabudowy, wydanej w odniesieniu do danej działki.

Gmina nadmienia, że ww. wydatki nie stanowią wydatków o charakterze ogólnym, które dotyczyłyby wszystkich gruntów posiadanych przez Gminę (w tym np. zabudowanych bądź też w ogóle nieprzeznaczonych pod zabudowę, Gmina wprawdzie ponosi również takie wydatki, niemniej jednak niniejszy wniosek ich nie dotyczy). Dodatkowo Gmina zaznacza, iż jest w stanie przyporządkować każdy z opisanych powyżej wydatków do konkretnej, sprzedawanej działki przeznaczonej pod zabudowę.

Gmina ponosi wskazane powyżej wydatki najczęściej na kilka miesięcy przed dokonywaną transakcją sprzedaży działek. Powyższe wynika w szczególności z faktu, iż przedmiotowa sprzedaż odbywa się zasadniczo w ramach postępowania przetargowego, które trwa określony czas. W związku z tym, iż nie wiadomo czy dojdzie do sfinalizowania transakcji sprzedaży nieruchomości tj. gruntów niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę, Gmina do tej pory nie odliczała podatku naliczonego ani miesiącu otrzymania faktur, ani też w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych.

W związku z powyższym zadano pytanie, sformułowane ostatecznie w uzupełnieniu wniosku.

Czy Gmina w związku z poniesionymi kosztami odnośnie przygotowania nieruchomości (gruntów niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę mieszkaniową/usługową) ma prawo dokonać odliczenia podatku naliczonego, a jeżeli nie dokonała odliczenia, czy ma prawo do dokonania korekty w okresie 5 lat wstecz, nawet jeśli nie dojdzie do sprzedaży działek...

Zdaniem Wnioskodawcy, cytującego treść art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje podatnikom VAT w sytuacji gdy towary i usługi, przy nabyciu których został naliczony podatek są następnie wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zatem w celu dokonania oceny możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, w każdym przypadku należy rozstrzygnąć, czy towary i usługi, przy zakupie których naliczono VAT:

- zostały nabyte przez podatnika tego podatku oraz
- pozostają, w związku z wykonywanymi przez niego czynnościami opodatkowanymi.

Zdaniem Gminy z przepisów ustawy nie wynika wprost obowiązek podatnika analizowania, czy poczynione przez Gminę zakupy służą sprzedaży opodatkowanej sfinalizowanej, czy też posłużą tym czynnościom opodatkowanym w przyszłości. Dodatkowo Gmina nadmienia iż, w Jej ocenie, w analizowanej sytuacji nie znajdzie zastosowania przepis art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, przewidujący zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę, dana działka przeznaczona jest pod zabudowę, jej odpłatna dostawa nie jest objęta zwolnieniem z opodatkowania, przewidzianym w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT i konsekwentnie podlega opodatkowaniu VAT według podstawowej stawki VAT (obecnie 23%). Tak więc Gmina dokonując sprzedaży nieruchomości w szczególności gruntów niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę (tj. opodatkowanych stawką 23%) ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Okres, w którym przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego (czyli odliczenia podatku naliczonego) został przede wszystkim określony w art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadkach wyżej wskazanych co do zasady prawo to powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę VAT. Jeżeli jednak z różnych względów podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminie wskazanym wyżej, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT). Gdyby jednak i tego terminu nie dochował, może 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 o VAT).

W ocenie Gminy w analizowanym przypadku zastosowanie znajdzie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, gdyż bez poniesienia wskazanych powyżej wydatków sprzedaż działek byłaby zasadniczo niemożliwa lub bardzo utrudniona. Tak więc Gminie przysługuje prawo do odliczenia VAT, tak jak podmiotom dokonującym sprzedaży nieruchomości. Jeżeli zatem w analizowanym przypadku Gmina jest podatnikiem VAT na gruncie art. 15 ust. 1 i 6 ustawy o VAT i jednocześnie jest zobowiązana do odprowadzania VAT należnego z tytułu dokonywanej sprzedaży działek (podobnie jak inni przedsiębiorcy), powinna mieć prawo do odliczenia VAT naliczonego. Odmienne stanowisko w analizowanej kwestii byłoby sprzeczne z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Gmina wskazała, że podobne stanowisko prezentują organy podatkowe (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr ILPP4/443-35/12-2/BA z dnia 3 kwietnia 2012 r., czy też interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 19 listopada 2011 r. nr IPTPP1/443-763/11-5/MW).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), 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.

Kwotę podatku naliczonego – zgodnie z normą wyrażoną w przepisie art. 86 ust. 2 pkt 1 wskazanej ustawy – stanowi, z zastrzeżeniem ust. 3-7: suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:

- a. z tytułu nabycia towarów i usług,*
- b. potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego,*
- c. od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji*

z uwzględnieniem rabatów określonych w art. 29 ust. 4.

Z powyższych przepisów wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje tylko czynnym podatnikom podatku od towarów i usług w takim przypadku, gdy dokonywane zakupy mają związek z czynnościami opodatkowanymi. Odliczyć zatem można podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego. Wskazana norma prawna wyraża zasadę neutralności podatku od towarów i usług, w następstwie której podatnicy realizujący czynności zwolnione, są w podobnej sytuacji jak ostateczny nabywca (konsument) towaru lub usługi, z wyjątkiem przypadków jednoznacznie wskazanych w ustawie o podatku od towarów i usług. Ustawa wyłącza zatem możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu.

Podatnik w momencie nabycia towarów lub usług powinien dokonać ich kwalifikacji do określonych rodzajów sprzedaży, z którymi zakupy te są związane. Najistotniejszym bowiem warunkiem, umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi.

Z przedstawionych okoliczności wynika, że Gmina będąca czynnym podatnikiem VAT dokonuje m.in. sprzedaży gruntów niezabudowanych, przeznaczonych pod zabudowę. Stosownie do ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, aby doszło do sprzedaży nieruchomości (sporządzenia aktu notarialnego), należy zgromadzić dokumentację niezbędną do ustalenia ceny danej nieruchomości, są to m.in.

- koszty sporządzenia operatu szacunkowego dla nieruchomości,*
- udział w kosztach inwentaryzacji nieruchomości,*

- ogłoszenia w prasie oraz innych mediach o przetargu lub wykazie nieruchomości przeznaczonych do zbycia w trybie przetargowym,
- koszty opłat sądowych i opłat za wpisy,
- koszty projektowe związane z podziałem lub scalaniem działek.

Gmina jest w stanie przyporządkować każdy z opisanych powyżej wydatków do konkretnej, sprzedawanej pod zabudowę działki. Wydatki te Gmina ponosi najczęściej na kilka miesięcy przed dokonywaną transakcją sprzedaży działek. W związku z tym, iż nie wiadomo czy dojdzie do sfinalizowania transakcji sprzedaży danego gruntu niezabudowanego, przeznaczonego pod zabudowę,

Odnosząc przedstawione okoliczności do powołanych w sprawie przepisów prawa stwierdzić należy, iż w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której w momencie nabywania opisanych wydatków Gmina zamierzała (zamierza) je wykorzystać do czynności opodatkowanych (zbycia gruntu), zatem Gminie przysługuje (będzie przysługiwać) prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z ww. nabyciem.

Brak dokonania sprzedaży takiego gruntu, w sytuacji, gdy grunty te nadal będą przeznaczone do sprzedaży, nie wpływa na prawo do obniżenia podatku naliczonego, związanego z przygotowaniem tych gruntów do sprzedaży.

W oparciu o art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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 następujących okresów rozliczeniowych (ust. 11 powołanego artykułu).

Z kolei art. 86 ust. 13 powołanej ustawy stanowi, iż 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.

Ponadto zgodnie z art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749), jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 2).

Reasumując, w świetle powyższego Gmina ma możliwość/będzie miała możliwość dokonania obniżenia podatku naliczonego zawartego w fakturach związanych z przygotowaniem gruntów niezabudowanych, przeznaczonych pod zabudowę do sprzedaży w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym otrzymała bądź otrzyma fakturę lub w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Jeżeli jednak Gmina nie dokonała obniżenia podatku należnego we wskazanych okresach rozliczeniowych, będzie uprawniona do dokonania stosownych korekt deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, dotyczących nieodliczonego podatku naliczonego, za okresy rozliczeniowe, w których 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.

W przypadku kosztów przygotowania nieruchomości do sprzedaży należy pamiętać o tym, że przedmiot sprzedaży musi być ze stawką VAT, a nie zwolniony.

3. Refaktury za zużycie mediów

Jednostki samorządu terytorialnego często obciążają kontrahentów kosztami mediów, są to tzw. refaktury czyli faktury po stronie sprzedaży wystawiane na podstawie zużycia energii elektrycznej, ciepłej itp. Zużycie to wynika z faktur wystawianych przez dostawcę mediów. Ważna jest możliwość wyliczenia zużycia z różnego rodzaju zestawień dołączanych do faktur. Można również stosować udział procentowy korzystania z mediów przez jednostki organizacyjne lub kontrahentów dzierżawiących pomieszczenia należące do j.s.t. Sytuacja taka występuje w powiecie polickim gdzie określa się udział procentowy kontrahenta w zużyciu mediów, a następnie w oparciu o fakturę od dostawcy wylicza się konkretną kwotę stanowiącą procent zużycia i wystawia refakturę, czyli obciążenie za korzystanie z mediów. Ustalenie tego udziału jest bardzo istotne w określeniu kwot po stronie zakupów, które można odliczyć w deklaracji VAT-7 po stronie podatku naliczonego.

Rozwiązaniem ułatwiającym określenie zużycia mediów są podliczniki, na podstawie których można wystawić faktury obciążające najemców, jest to jednak rozwiązanie kosztowne, ale w opinii audytora warte rozważenia.

4. Wybrane inwestycje realizowane przez powiat policki w latach 2011 - 2012

Dokonano analizy wybranych wydatków inwestycyjnych realizowanych przez powiat policki w oparciu o jednostki podległe odpowiedzialne za daną inwestycję.

I. Starostwo Powiatowe w Policach

Starostwo było odpowiedzialne za realizowanie przede wszystkim inwestycji o charakterze infrastrukturalnym.

1. Przebudowa drogi Kołbaskowo – Kamieniec

Jest to inwestycja związana z modernizacją drogi powiatowej, w przypadku której nie ma możliwości odzyskania podatku VAT ponieważ nie występuje związek ze

sprzedażą opodatkowaną. W sytuacji gdyby w skład budowy drogi wchodził parking przeznaczony pod dzierżawę to powiat miałby z tego tytułu przychody i istniałaby możliwość odzyskania podatku VAT w części dotyczącej budowy takiego parkingu. Również w przypadku budowy kanalizacji deszczowej istnieje możliwość odzyskania podatku VAT, ale również musi tu wystąpić powiązanie ze sprzedażą opodatkowaną. Warty rozważenia rozwiązaniem w sytuacji wybudowania kanalizacji deszczowej jest oddanie jej w dzierżawę do podmiotu uprawnionego statutowo do zarządzania tego typu środkami trwałymi.

2. Przebudowa dróg w Policach

Sytuacja jest analogiczna jak powyżej w przypadku przebudowy drogi Kołbaskowo – Kamieniec tak więc nie ma możliwości odzyskania podatku VAT w związku z realizacją inwestycji ponieważ nie jest ona związana ze sprzedażą opodatkowaną.

3. Przebudowa drogi Szczecin - Siadło Górne

Inwestycja nie będzie służyć sprzedaży opodatkowanej tylko poprawie infrastruktury drogowej. Brak przychodów z tytułu przebudowy dróg nie pozwala na odzyskanie podatku naliczonego w związku z realizacją przedmiotowej inwestycji.

4. Zakup dwóch urządzeń wielofunkcyjnych RICOH

Zakup ten w kwocie 25.000 złotych został zrealizowany ze środków własnych starostwa w Policach w roku 2012. Urządzenie to może służyć świadczeniu odpłatnych usług ksero, tym samym generując przychód dla powiatu. W sytuacji przeznaczenia tych urządzeń do świadczenia odpłatnych usług zdaniem audytora istnieje możliwość odliczenia podatku VAT w części służącej sprzedaży opodatkowanej. Powiat jednakże musiałby określić w jakiej części urządzenia te mogłyby służyć sprzedaży opodatkowanej. Są różne metody określenia współczynnika. Można przyjąć współczynnik procentowy czyli określić, że np.: w 30% urządzenia RICOH służą świadczeniu odpłatnych usług ksero. W takiej sytuacji VAT z faktur zakupowych odliczyć można w 30% i w oparciu o taką samą

wartość można odliczać koszty związane z konserwacją i zakupem materiałów eksploatacyjnych urządzeń wielofunkcyjnych ponieważ będą to koszty związane z uzyskaniem przychodu.

5. Opracowanie dokumentacji technicznej do przeprowadzenia przetargu zamówienia publicznego "Modernizacja obiektów użyteczności publicznej Powiatu Polickiego w tym SIWZ wraz z załącznikami

Obiekty użyteczności publicznej przeważnie nie generują przychodu, jednakże w sytuacji kiedy dokumentacja techniczna związana jest z modernizacją obiektów w części służących generowaniu przychodów wtedy istnieje możliwość odzyskania podatku naliczonego. Podatek ten można odliczać tylko w części związanej ze sprzedażą opodatkowaną o ile możliwe jest jej określenie.

II. Zespół Szkół im. Ignacego Łukasiewicza

1. Remont stołówki i pracowni hotelarskiej w budynku internatu

Inwestycja ta zrealizowana w 2011 roku została sfinansowana w 50% ze środków własnych, a w 50% ze środków Regionalnego Programu Operacyjnego. Trzeba zaznaczyć, że RPO wymaga klauzul o kwalifikowalności podatku VAT. Utrudnia to możliwość odzyskania podatku VAT z faktur dokumentujących przeprowadzoną inwestycję. Pozostałe 50% środków na realizację przedmiotowej inwestycji to środki własne. Zespół Szkół im. Ignacego Łukasiewicza jest płatnikiem podatku VAT co oznacza, że w 50% mógłby odliczyć podatek o ile inwestycja służy sprzedaży opodatkowanej. Ponadto należy zwrócić uwagę na to czy istnieje możliwość określenia kwoty na fakturze, która stanowi dofinansowanie z RPO, aby w sytuacji odliczenia podatku VAT nie brać jej pod uwagę i uwzględnić tylko część stanowiącą środki własne. Koszty całej inwestycji wyniosły 420.276,99 złotych.

Według wiedzy uzyskanej przez audytora pracownia hotelarska nie generuje dochodu, natomiast stołówka tak, ale tylko ze sprzedaży posiłków.

2. Lodowisko "Biały Orlik"

Boiska budowane w ramach programu „Orlik 2012” są dofinansowane w części z budżetu państwa, w części z budżetu województwa, a pozostałe koszty to środki własne. Inwestycja ta kosztowała 638.426 złotych i została zrealizowana w 2011 roku. 50% środków stanowiły koszty własne, a pozostałe to dofinansowanie w Ministerstwa Sportu.

Zdaniem audytora istnieje w tym przypadku możliwość odzyskania podatku VAT o ile inwestycja przynajmniej w części służy sprzedaży opodatkowanej. Ważne jest, że samo korzystanie w boiska musi być bezpłatne, a obiekt ogólnodostępny, ale istnieje możliwość wynajmowania odpłatnie ogrodzenia dla reklam. Cały obiekt może być oddany w najem innemu podmiotowi. Nie może to być umowa dzierżawy, ponieważ dzierżawca może czerpać korzyści w przedmiocie dzierżawionego co w myśl założeń programu Orlik 2012 stanowi niezgodne z umową wykorzystanie obiektu. Najemca natomiast nie może czerpać korzyści od osób korzystających z obiektu.

3. Kotłownia warsztaty

Jeśli przedmiotowa inwestycja ma związek ze sprzedażą opodatkowaną to Zespół Szkół może odliczyć podatek VAT w deklaracji pod warunkiem określenia stosunku sprzedaży opodatkowanej do nieopodatkowanej. Inwestycja doprowadziła do zwiększenia wartości środka trwałego, którym są warsztaty zajęciowe, ale zdaniem audytora można je odpłatnie wynajmować co stanowi przychód dla jednostki i daje możliwość odzyskania w części podatku naliczonego. Kotłownia natomiast według wiedzy audytora nie przynosi dochodu dla szkoły.

4. Sala sportowa

Przedmiotowa inwestycja, która ma zostać zakończona jesienią 2013 roku może zdaniem audytora służyć w części sprzedaży opodatkowanej, albowiem odpłatne wynajmowanie pomieszczeń obiektu generuje przychody. Sala służy przede wszystkim do zajęć lekcyjnych z wychowania fizycznego, ale ponieważ istnieje możliwość odpłatnego wynajmu to można określić współczynnik służący odliczeniu

podatku VAT. Warunkiem jest dokładna analiza umowy na dofinansowanie budowy ze środków zewnętrznych pod kątem występowania zapisów uniemożliwiających odliczenie podatku naliczonego. Niewątpliwie koszty związane z utrzymaniem obiektu będzie można odliczać w deklaracji VAT w części związanej ze sprzedażą opodatkowaną. Istotne jest prowadzenie ewidencji odpłatnego wynajmu celem ustalenia właściwego współczynnika służącego odzyskaniu części podatku naliczonego.

Istnieją interpretacje podatkowe dotyczące możliwości odzyskania podatku naliczonego w związku z budową, rozbudową lub przebudową sal gimnastycznych.

Przykładem jest interpretacja z 2008 roku o sygnaturze IBPP1/443-1452/08/EA wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Przedstawiono w niej następujący stan faktyczny:

Obiekt sali gimnastycznej jest przy budynku Szkoły Podstawowej i Zespole Szkół Ponadgimnazjalnych w N. Kubatura obiektu 18 457,7 m³, powierzchnia całkowita 2 312. W szkole uczy się 295 dzieci.

Obiektem zarządza Dyrektor Szkoły na podstawie upoważnienia, podległy bezpośrednio Wójtowi Gminy. Obiekt jest wykorzystywany większość czasu przez dzieci i młodzież szkół: Szkoła Podstawowa N. oraz Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych N. w godzinach popołudniowych oraz wieczornych sala służy młodzieży z terenu Gminy Ł. N. jak i spoza terenu. Jest również w niewielkim stopniu wynajmowana zespołom sportowym komercyjnie.

Dobudowa sali gimnastycznej służy czynnościom opodatkowanym tj. wynajem sali gimnastycznej innym podmiotom oraz czynnościom zwolnionym tj. edukacji sportowej. Obiekt sali gimnastycznej został przekazany w zarządzanie Dyrektorowi SP N. nieodpłatnie.

Z tego tytułu nie wystąpił po stronie Gminy podatek należny. Czynność dotycząca „przekazania mienia” nie miała charakteru wyposażenia przez Gminę innego podmiotu tj. szkoły w mienie. Faktury VAT na dobudowę sali gimnastycznej były wystawiane na Urząd Gminy w okresie od 5 sierpnia 2005r. do 6 grudnia 2006r. Umowa najmu podmiotowej Sali gimnastycznej zawierana jest między osobami fizycznymi i prawnymi.

Czynnością opodatkowaną dla Gminy jako podatnika VAT jest wynajem sali gimnastycznej. Faktury wystawione przez wykonawcę były na roboty ogólnobudowlane, sanitarne i elektryczne, a więc na czynności podlegające opodatkowaniu. Gminie z tego tytułu nie przysługuje odliczenie.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Stosownie do art. 90 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, 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. Jednocześnie, wg ust. 2 tego artykułu, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

Wobec powyższego, podatnik może realizować prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w stosunku do wszystkich zakupów, które są powiązane z czynnościami opodatkowanymi, przy czym zastosowanie proporcji ma na celu określenie wartości podatku naliczonego służącego wyłącznie tym czynnościom.

W myśl zacytowanego fragmentu powyższej interpretacji, która dotyczy gminy, ale ma związek z odpłatnym wynajmowaniem Sali gimnastycznej wskazana została możliwość pomniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w proporcji związanej ze sprzedażą opodatkowaną. Nie wolno jednak zapominać o kwestiach wynikających z umów o dofinansowanie inwestycji środkami zewnętrznymi. W przypadku boisk typu Orlik 2012 istnieje konieczność zwrotu odzyskanego podatku VAT podmiotom dotującym w części proporcjonalnej do uzyskanej dotacji.

Według informacji uzyskanej przez audytora szkoła nie odliczała podatku VAT od powyższych inwestycji z wyjątkiem kotłowni i warsztatów, odnośnie których odliczeń dokonano w ramach proporcji.

W sprawie pracowni hotelarskiej i gastronomicznej szkoła jak i powiat dysponuje interpretacją podatkową ITPP3/443-271/13/BJ wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

We wniosku o wydanie interpretacji przez powiat został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest jednostką samorządu terytorialnego (powiatowego). Powiat nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. W imieniu Powiatu, jako podatnik VAT czynny, zarejestrowane jest Starostwo Powiatowe. W ramach swojej działalności Powiat (zarejestrowany jako Starostwo) wykonuje zarówno czynności niepodlegające podatkowi od towarów i usług, jak i czynności podlegające temu podatkowi. W ramach tych ostatnich wykonuje także czynności zwolnione od podatku oraz czynności opodatkowane. Jedną z jednostek budżetowych Wnioskodawcy jest Zespół Szkół. Jest to podmiot zarejestrowany jako odrębny od Wnioskodawcy podatnik VAT. W 2012 r. Zespół Szkół zakończył adaptację i remont pomieszczenia w budynku internatu szkolnego, z przeznaczeniem na pracownię hotelarską. W wyremontowanych pomieszczeniach odbywają się praktyki dla uczniów Zespołu Szkół. Projekt na kwotę ponad 700 tys. zł w 50% został dofinansowany ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa (...) na lata 2007-2013. Beneficjentem tego programu był Powiat. W tym samym okresie Zespół Szkół wyremontował także pomieszczenia w budynku internatu, z przeznaczeniem na pracownię gastronomiczną. Aktualnie odbywają się w nich praktyki dla uczniów Zespołu Szkół. Projekt korzystał z tego samego dofinansowania. Wydatki poniesione na roboty budowlane w ramach remontu pracowni hotelarskiej wyniosły 117.064,37 zł, a na remont pracowni gastronomicznej wyniosły 268.370,56 zł brutto. Wydatki na wyposażenie pracowni gastronomicznej wyniosły 311.617,23 zł brutto, zaś wydatki na wyposażenie pracowni hotelarskiej 23.950,45 zł brutto. Zespół Szkół otrzymał faktury VAT, dokumentujące powyższe wydatki.

Podatek od towarów i usług, od wydatków objętych projektem (zarówno dla pracowni gastronomicznej, jak i pracowni hotelarskiej), został zaliczony do kosztów kwalifikowanych projektu. Zespół Szkół aktualnie prowadzi działalność statutową oraz dokonuje sprzedaży różnego rodzaju usług opodatkowanych VAT i usług zwolnionych od tego podatku.

Obroty Zespołu Szkół za 2012 r. były zarówno obrotami ze sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej. W ramach samej pracowni gastronomicznej, miała miejsce zarówno sprzedaż opodatkowana (posiłki dla pracowników oraz osób trzecich), jak i sprzedaż zwolniona od podatku (posiłki dla uczniów). Natomiast pracownia hotelarska nie zanotowała w 2012 r. żadnej sprzedaży (ani zwolnionej, ani opodatkowanej). Była wykorzystywana wyłącznie do czynności niepodlegających opodatkowaniu (nieodpłatna nauka uczniów).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy Powiat (zarejestrowany dla celów VAT, jako Starostwo Powiatowe) ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych w ramach projektu, służących remontowi i wyposażeniu pracowni hotelarskiej oraz gastronomicznej...

Zdaniem Powiatu, nie ma on prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupów, o których mowa w przedstawionym stanie faktycznym. W myśl art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), w zakresie 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 ww. ustawy. Wnioskodawca jest podmiotem, który otrzymał środki pomocowe, jest odrębnym podatnikiem VAT (zarejestrowanym dla celów VAT, jako Starostwo Powiatowe). Zakupy w ramach projektu, dokonywane były przez jednostkę budżetową Wnioskodawcy (tj. Zespół Szkół), która jest odrębnym od Powiatu podatnikiem VAT. Zakupy te związane są ze sprzedażą tej jednostki. Tak więc, podatek naliczony, o którym mowa, nie jest związany ani z zakupami, ani ze sprzedażą opodatkowaną Wnioskodawcy. W związku z powyższym, Wnioskodawca uważa, że nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupów, dokonanych w ramach projektu, służących remontowi i wyposażeniu pracowni hotelarskiej oraz pracowni gastronomicznej.

Stanowisko powiatu uznano za prawidłowe w omawianej interpretacji. Można z tego wyciągnąć więc wniosek, że skoro podatnikiem VAT jest szkoła, a zakupy związane ze sprzedażą opodatkowaną dokonywane są właśnie przez szkołę, to ma ona możliwości odliczenia podatku VAT w części dotyczącej sprzedaży opodatkowanej. Szkoła natomiast dysponuje osobną interpretacją o sygnaturze ITPP1/443-510/13/MS, w której przedstawiona następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca (Zespół Szkół) jest jednostką budżetową powiatu. Wnioskodawca jest podmiotem zarejestrowanym jako czynny podatnik VAT. W 2012 r. Zespół zakończył adaptację i remont pomieszczenia w budynku internatu szkolnego z przeznaczeniem na pracownię hotelarską. W wyremontowanych pomieszczeniach odbywają się praktyki dla uczniów Zespołu Szkół. Projekt (na kwotę ... tys.) w 50% został dofinansowany ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa... . Beneficjentem tego programu był Powiat P.. W tym samym okresie Zespół Szkół wyremontował także pomieszczenia w budynku internatu z przeznaczeniem na pracownię gastronomiczną. Aktualnie odbywają się w nich praktyki dla uczniów Zespołu Szkół. Projekt korzystał z tego samego dofinansowania.

Wydatki poniesione na roboty budowlane w ramach remontu pracowni hotelarskiej wyniosły ... zł, a na remont pracowni gastronomicznej wyniosły ... zł brutto. Wydatki na wyposażenie pracowni gastronomicznej wyniosły ... zł brutto, zaś wydatki na wyposażenie pracowni hotelarskiej ...zł brutto. Zespół otrzymał faktury VAT dokumentujące powyższe wydatki.

Podatek od towarów i usług od wydatków objętych projektem (zarówno dla pracowni gastronomicznej, jak i pracowni hotelarskiej) został zaliczony do kosztów kwalifikowanych projektu.

Zespół Szkół aktualnie prowadzi działalność statutową oraz dokonuje sprzedaży różnego rodzaju usług opodatkowanych VAT i usług zwolnionych z tego podatku.

Obroty Zespołu Szkół za 2012 r. były zarówno obrotami ze sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej.

W ramach samej pracowni gastronomicznej pojawiała się zarówno sprzedaż opodatkowana (obiady dla pracowników oraz osób trzecich), jak i sprzedaż zwolniona z podatku (obiady dla uczniów).

Pracownia hotelarska nie zanotowała natomiast w 2012 r. żadnej sprzedaży (ani zwolnionej, ani opodatkowanej). Była wykorzystywana wyłącznie do czynności niepodlegających opodatkowaniu (nieodpłatna nauka uczniów).

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

- 1. Czy Wnioskodawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od robót budowlanych dotyczących pracowni gastronomicznej oraz wydatków na wyposażenie pracowni gastronomicznej...*
- 2. Czy Wnioskodawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od robót budowlanych dotyczących pracowni hotelarskiej oraz zakupów dotyczących wyposażenia pracowni hotelarskiej...*

Ad. 1.

Zdaniem Wnioskodawcy, prawo do odliczenia podatku naliczonego (czy też jak to określa przepis ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego) jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi VAT, prowadzącemu działalność gospodarczą (w rozumieniu ustawy). Podmiotem mającym prawo do odliczenia jest podatnik VAT działający w tym charakterze, przy dokonywaniu wydatków. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W Zespole Szkół występuje zarówno sprzedaż opodatkowana, sprzedaż zwolniona z podatku oraz sprzedaż niepodlegająca opodatkowaniu.

Pracownia gastronomiczna była i jest wykorzystywana w chwili obecnej do sprzedaży zwolnionej (obiady na rzecz uczniów) oraz sprzedaży opodatkowanej (obiady na rzecz innych osób).

Co do zasady podatnik ma obowiązek odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną i sprzedażą zwolnioną. Stanowi o tym przepis art. 90 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z powołanym przepisem 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.

Jeśli nie jest możliwe oznaczenie takiego podatku, to wówczas podatek naliczony związany zarazem ze sprzedażą opodatkowaną i sprzedażą zwolnioną podlega odliczeniu częściowemu.

Wydatki poniesione na roboty budowlane w ramach remontu pracowni gastronomicznej wyniosły łącznie ... zł brutto. Prace te łącznie służą zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej. W związku z tym w odniesieniu do nich podatnik ma prawo do częściowego odliczenia podatku. Analogicznie rzecz się ma w odniesieniu do podatku

naliczonego od wydatków na wyposażenie części gastronomicznej. Tutaj też podatnikowi (Wnioskodawcy) przysługuje prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego.

Ad.2.

Zdaniem Wnioskodawcy, prawo do odliczenia podatku naliczonego (czy też - jak określa to przepis ustawy - prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego) jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej.

Prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi VAT (prowadzącemu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy). Podmiotem mającym prawo do odliczenia jest podatnik VAT działający (przy dokonywaniu wydatków) w tym charakterze. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W Zespole Szkół występuje zarówno sprzedaż opodatkowana, sprzedaż zwolniona z podatku oraz sprzedaż niepodlegająca opodatkowaniu. Pracownia hotelowa w chwili obecnej wykorzystywana jest jednak wyłącznie do czynności niepodlegających opodatkowaniu (praktyki uczniowskie). Obecnie nie jest wykorzystywana do sprzedaży opodatkowanej, lecz nie jest to wykluczone w przyszłości (aczkolwiek nie jest pewne, że wystąpi związek ze sprzedażą opodatkowaną).

W związku z powyższymi wydatkami na wyposażenie pracowni hotelowej nie są w ogóle związane ze sprzedażą opodatkowaną. Podobnie rzecz się ma z wydatkami na prace remontowe (roboty budowlane) dotyczące pracowni hotelowej (które wynosiły ... zł). W 2012 r. nie była tam w ogóle prowadzona sprzedaż podlegająca opodatkowaniu. Pracownia hotelowa była wykorzystywana tylko do celów statutowych (prowadzenie nauki i praktyk zawodowych dla uczniów).

Nie jest jednak wykluczone, że w przyszłości część hotelowa będzie generowała obroty opodatkowane, jednakże obecnie nie jest to również pewne. A zatem w takim stanie faktycznym Zespół Szkół nie miał w 2012 r. (w momencie dokonywania wydatków i otrzymywania faktur) prawa do odliczenia podatku od wydatków na wyposażenie części hotelowej, ani od wydatków na prace budowlane dotyczące pracowni hotelowej. W tej części bowiem inwestycja ta nie miała nic wspólnego ze sprzedażą opodatkowaną. W związku z tym Wnioskodawca nie miał prawa do odliczenia podatku od wydatków na wyposażenie części hotelowej, ani od wydatków na remont dotyczący pracowni hotelowej.

Stanowisko szkoły zostało uznane za prawidłowe, przy czym w interpretacji zaznaczono, że w przypadku natomiast wydatków poniesionych przez Wnioskodawcę na remont pracowni gastronomicznej oraz na zakup wyposażenia do tej pracowni, skoro jak wynika z wniosku wydatki te miały związek zarówno ze sprzedażą opodatkowaną, jak i zwolnioną od podatku, to Wnioskodawcy w tym zakresie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w części w jakiej zakupy te miały związek ze sprzedażą opodatkowaną, na zasadach określonych w art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 90 ust. 1 (i następnych) ustawy.

Art.90 ustawy o podatku od towarów i usług dotyczy odliczania podatku naliczonego proporcją. Forma ta została omówiona w dalszej części sprawozdania.

III. SOSW Nr 1 dla Dzieci Niepełnosprawnych Ruchowo w Policach

1. Termoelewacja budynków internatu przy ul. Korczaka 39 i 45

Ustalenie możliwości odzyskania podatku VAT od tej inwestycji z 2011 roku, której wartość wyniosła 177.915,79 złotych wymaga określenia jej związku z czynnościami opodatkowanymi. Odpłatny wynajem części pomieszczeń internatu w sytuacji gdyby występował jest czynnością opodatkowaną i stwarza podstawy do częściowego odliczenia podatku VAT o ile podmiot dokonujący zakupów jest płatnikiem tego podatku.

2. Termoelewacja budynku internatu przy ul. Korczaka 43

Sytuacja jest analogiczna do powyższej. Musi zostać spełniony warunek wynikający z Art.86 ust.1 ustawy o podatku VAT. Brak spełnienia tego warunku skutkuje niemożnością odliczenia podatku VAT, chyba, że nastąpi zmiana przeznaczenia obiektu.

W przypadku obu powyższych inwestycji audytor nie posiada informacji na temat wykorzystywania środków trwałych w ramach sprzedaży opodatkowanej.

5. Zmiana przeznaczenia inwestycji – korekta środków trwałych

Ustawodawca umożliwił podatnikom VAT odliczanie podatku naliczonego od nabycia środków trwałych, które uprzednio nie służyły sprzedaży opodatkowanej w sytuacji zmiany przeznaczenia inwestycji. Oznacza to, że jeśli dany obiekt nie służył sprzedaży opodatkowanej, a następnie w wyniku zmiany przeznaczenia np.: oddania w dzierżawę zaczął generować przychody dla podatnika VAT to przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w ramach korekty środków trwałych w odpowiedniej pozycji deklaracji. Zgodnie z art.91 ust.1 ustawy o podatku VAT taka korekta następuje po zakończeniu roku, w którym podatnikowi

przysługiwało prawo do odliczenia podatku od towarów i usług. Zaznaczyć trzeba, że w przypadku ruchomości taka korekta dokonywana jest w okresie kolejnych 5 lat w deklaracji rozliczeniowej obejmującej styczeń danego roku lub I kwartał w zależności od przyjętej metody rozliczeniowej, natomiast odnośnie nieruchomości okres ten wynosi 10 lat. Istotne jest ustalenie okresu kiedy dany środek trwały nie był wykorzystywany do celów sprzedaży opodatkowanej. Jeśli nieruchomość przez dwa lata od zakończenia inwestycji nie była związana ze sprzedażą opodatkowaną, a przez 8 lat będzie generowała przychody dla jednostki samorządu terytorialnego wtedy przez okres właśnie ośmiu lat będzie dokonywana korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych w wysokości 1/10 podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupów co oznacza, że podatnik odzyska 80% podatku VAT od zrealizowanej inwestycji. Zasada ta wynika z Art.91 ust.7 ustawy o podatku od towarów i usług. Odnośnie omawianego zagadnienia przytoczyć można interpretację indywidualną ILPP2/443-854/10/13-S/EN Ministra Finansów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, która porusza sprawę proporcji dotyczącej środków trwałych według art.91 ustawy o VAT.

W dniu 14 czerwca 2010 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie korekty podatku naliczonego. Wniosek uzupełniono pismem z dnia 16 sierpnia 2010 r. (data wpływu 19 sierpnia 2010 r.) o doprecyzowanie opisanego zdarzenia przyszłego oraz o brakującą opłatę.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca – Gmina – jako samorządowa osoba prawna zrealizowała inwestycję obiektu sportowo-rekreacyjnego. Obiekt został oddany do użytkowania. W ramach obiektu znajdują się basen wraz z niezbędnym zapleczem (zwane łącznie: Basen), kępielnia, pomieszczenie na restaurację oraz sala konferencyjna.

Kępielnia, pomieszczenie restauracyjne oraz sala konferencyjna wykorzystywane są przez Wnioskodawcę do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (dalej: VAT).

W odniesieniu do Basenu Wnioskodawca zamierza wprowadzić nowe zasady jego wykorzystywania przez określone podmioty (osoby). Zgodnie z założeniami Wnioskodawca zamierza wykorzystywać Basen na dwa sposoby:

1. do czynności odpłatnych – na takiej zasadzie miałyby być świadczona usługa wstępu na Basen pojedynczym osobom fizycznym, a także usługa udostępniana pływalni osobom

prawnym oraz jednostkom organizacyjnym (np. prywatnym przedszkolom, spółkom prawa handlowego). Wymienione odpłatne usługi miałyby być świadczone na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych,

2. do czynności nieodpłatnych – na takiej zasadzie Basen miałby być udostępniany zwłaszcza:

1. szkołom i przedszkolom publicznym (najczęściej funkcjonującym w formie jednostek budżetowych),

2. podopiecznym (dzieciom) miejskiego ośrodka pomocy społecznej,

3. pracownikom jednostek gminnych (np. jednostek budżetowych, zakładów budżetowych),

4. stowarzyszeniom i klubom powiązanym z Wnioskodawcą (np. funkcjonującym przy gminie klubom pływackim).

Mając na uwadze założenia Wnioskodawcy w zakresie zasad wykorzystania Basenu w przyszłości, będzie on wykorzystywany jednocześnie do czynności odpłatnych oraz nieodpłatnych.

Wnioskodawca nie zamierza świadczyć – przy wykorzystaniu Basenu – usług zwolnionych z VAT.

Na tle opisanego zdarzenia przyszłego po stronie Wnioskodawcy zrodziły się wątpliwości dotyczące zasad kwalifikacji czynności nieodpłatnych i odpłatnych na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, Nr 54 poz. 535 ze zm.) oraz ich przyszłego wpływu na odliczenie VAT przy już dokonanych wydatkach inwestycyjnych oraz bieżących wydatkach inwestycyjnych i pozostałych dotyczących Basenu.

W uzupełnieniu do wniosku Zainteresowany wskazał, iż zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych Gminy, które realizowane są zwłaszcza w oparciu o przepisy ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. 2001 r. Nr 142 poz. 1591 ze zm.) oraz ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. 1996 r. Nr 32 poz. 191 ze zm.).

Zadania własne obejmują w szczególności sprawy kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych, edukacji publicznej oraz szeroko pojętej pomocy społecznej (art. 7 ust. 1 pkt 6, pkt 8, pkt 10 ustawy o samorządzie gminnym).

Realizacja zadań własnych gminy (zadań użyteczności publicznej – art. 9 ust. 4 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym) powiązana jest integralnie z gospodarką komunalną gminy i jej formami (polegającymi na wykonywaniu zadań własnych – w formach odpłatnych i nieodpłatnych – w celu zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, w tym z wykorzystaniem posiadanych aktywów infrastruktury społecznej).

Przepisy ustawy o gospodarce komunalnej dopuszczają swobodę wyboru sposobu prowadzenia oraz form organizacyjno-prawnych wykonywania przez jednostkę samorządu

terytorialnego zadań z zakresu gospodarki komunalnej (art. 4 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 1 ustawy o gospodarce komunalnej).

Planowane wykorzystanie Basenu do czynności nieodpłatnych – odpowiednio udostępnianie basenu szkołom i przedszkolom publicznym (najczęściej funkcjonującym w formie jednostek budżetowych), podopiecznym (dzieciom) miejskiego ośrodka pomocy społecznej, pracownikom jednostek gminnych (np. jednostek budżetowych, zakładów budżetowych), stowarzyszeniom i klubom powiązanym z Wnioskodawcą (np. funkcjonującym przy gminie klubom pływackim) – stanowić będzie zatem formę realizacji zadań własnych gminy.

Jednocześnie realizacja tych zadań – w drodze świadczenia usług dla ww. biorców – powiązana będzie ściśle z aktywami trwałymi służącymi działalności gospodarczej gminy – w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (obejmującymi odpłatne i opodatkowane świadczenie usług wstępu na basen). Uwzględnić będzie również możliwy charakter wykorzystania tych aktywów (cel prowadzenia Basenu).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy – w przedstawionym zdarzeniu przyszłym – prawo całkowitego odliczenia podatku w stosunku do zrealizowanych uprzednio wydatków inwestycyjnych dotyczących Basenu wskutek przyszłego jednoczesnego wykorzystania Basenu do czynności odpłatnych i nieodpłatnych podlegać będzie korekcie odliczenia określonej w art. 91 ustawy o VAT umniejszającej odliczony podatek?

Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym – prawo całkowitego odliczenia podatku w stosunku do zrealizowanych uprzednio wydatków inwestycyjnych dotyczących Basenu wskutek przyszłego jednoczesnego wykorzystania Basenu do czynności odpłatnych i nieodpłatnych, nie będzie podlegać korekcie odliczenia określonej w art. 91 ustawy o VAT umniejszającej odliczony podatek.

Zgodnie z przepisem art. 91 ust. 1 ustawy o VAT po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo odliczenia, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakońzonego roku podatkowego.

Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 ustawy o VAT a proporcją obliczoną na podstawie faktycznej wartości obrotu z zakońzonego roku nie przekracza 2 punktów procentowych.

W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty odliczenia, (o której mowa w art. 91 ust. 1 ustawy o VAT), podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w takim przypadku,

dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

Jak wynika z powyższego zastosowanie korekty odliczenia uzależnione jest od zmiany wartości procentowej proporcji obrotu uprzednio stosowanej (przy rozliczeniu odliczenia) w stosunku do obliczonej wskutek uwzględnienia faktycznej wartości obrotu zakończonego roku.

Skoro jednak w opisanym zdarzeniu przyszłym rozpoczęcie wykorzystywania Basenu do wykonania jednoczesnego czynności odpłatnych i czynności nieodpłatnych pozostanie bez wpływu na wartość obliczonej proporcji obrotu, nie zaistnieją przesłanki zobowiązujące Wnioskodawcę do realizacji obowiązku korekty odliczenia (w tym umniejszającej odliczenie). Różnica procentowa określonych w oparciu o zapisy art. 90 oraz art. 91 ustawy o VAT proporcji obrotu nie ulegnie zmianie wynoszącej co najmniej dwa punkty procentowe.

A zatem prawo całkowitego odliczenia podatku w stosunku do zrealizowanych uprzednio wydatków inwestycyjnych dotyczących Basenu wskutek przyszłego jednoczesnego wykorzystania Basenu do czynności odpłatnych i nieodpłatnych nie będzie podlegać korekcie odliczenia określonej w art. 91 ustawy o VAT, w tym umniejszającej odliczony podatek.

Na tle przedstawionego opisu sprawy oraz własnego stanowiska Zainteresowanego, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, działając z upoważnienia Ministra Finansów, wydał w dniu 9 września 2010 r. interpretację indywidualną nr ILPP2/443-854/10-6/EN, w której stanowisko Wnioskodawcy uznał za nieprawidłowe.

Tut. Organ wskazał, iż w wydanej interpretacji indywidualnej nr ILPP2/443-854/10-5/EN z dnia 9 września 2010 r. stwierdzono, iż w przypadku dokonywania przez Zainteresowanego zakupów służących zarówno działalności niepodlegającej przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, jak i czynnościom podlegającym tej ustawie, w odniesieniu do części zakupów służących czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT, wystąpi prawo do odliczenia podatku VAT, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy. Wnioskodawca nie ma jednak prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie ponoszonych wydatków w części związanej z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT. Ponadto wskazano, iż w sytuacji, gdy Wnioskodawca będzie wykonywał jednocześnie czynności odpłatne (podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT) oraz czynności nieodpłatne (niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT), dla ustalenia kwoty podatku naliczonego przysługującego do odliczenia nie ma zastosowania art. 90 ust. 1 i 2 ustawy, bowiem czynności niepodlegające opodatkowaniu nie wchodzi do wyliczenia proporcji, o której mowa w ww. artykule, w przedmiotowej sprawie nie będą miały zastosowania uregulowania wynikające z art. 91 ustawy, który dotyczy obowiązku dokonania korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ustawy.

Ponadto wskazano, iż przedmiot wniosku dotyczy zdarzenia przyszłego, biorąc jednak pod uwagę zadane pytanie tut. Organ poinformował, że o ile na moment ponoszenia wydatków inwestycyjnych Wnioskodawca zamierzał wykorzystywać Basen wyłącznie do czynności opodatkowanych, i tym samym odliczał podatek naliczony, a obecnie nastąpi zmiana wykorzystania obiektu (Basenu) i będzie on również wykorzystywany do czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, to dojdzie do zmiany przeznaczenia tych nakładów, a zatem zastosowanie znajdzie w przedmiotowej sprawie przepis art. 91 ust. 7a ustawy.

Pismem z dnia 27 września 2010 r. Gmina wezwala Organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa w ww. interpretacji indywidualnej. Odpowiedzi na ww. wezwanie udzielono pismem z dnia 27 października 2010 r. nr ILPP2/443/W-116/10-2/SJ, w którym w wyniku ponownej analizy sprawy, z uwzględnieniem zarzutów przytoczonych w wezwaniu, stwierdzono brak podstaw do zmiany interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie.

W dniu 1 grudnia 2010 r. Gmina wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Sąd po rozpoznaniu sprawy, wydał wyrok w dniu 9 marca 2011 r. I SA/Po 7/11, w którym oddalił ww. skargę Strony na interpretację Ministra Finansów z dnia 9 września 2010 r. nr ILPP2/443-854/10-6/EN.

Pismem z dnia 5 maja 2011 r. Gmina złożyła skargę kasacyjną od wyżej powołanego wyroku WSA.

Wyrokiem z dnia 10 maja 2012 r. I FSK 996/11 Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Poznaniu.

Ww. Sąd po rozpoznaniu sprawy wydał wyrok w dniu 13 września 2012 r. I SA/Po 697/12, w którym uchylił zaskarżoną interpretację.

W świetle obowiązującego stanu prawnego – biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie zawarte w wyroku NSA z dnia 10 maja 2012 r. I FSK 996/11 oraz wyroku WSA w Poznaniu z dnia 13 września 2012 r. I SA/Po 697/12 – stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zasady dotyczące sposobu oraz terminu dokonywania korekt podatku naliczonego oraz podmiotu zobowiązanego do ich dokonania zostały określone w art. 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004 r. Nr 54 poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą.

Zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy, po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakończonego roku podatkowego. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych.

Stosownie do art. 91 ust. 2 ustawy, w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich

nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy (art. 91 ust. 3 ustawy).

Art. 91 ust. 4 ustawy stanowi, że w przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.

Zgodnie z art. 91 ust. 5 ustawy, w przypadku o którym mowa w ust. 4, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 – w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Natomiast w myśl art. 91 ust. 6 ustawy, w przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:

1. opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;

2. zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Natomiast zgodnie z art. 91 ust. 7 ustawy, przepisy ust. 1-6 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

Ponadto, w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty – art. 91 ust. 7a ustawy.

W przypadku towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na

zasadach określonych w ust. 1, ust. 2 zdanie trzecie i ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 7c – art. 91 ust. 7b ustawy.

W myśl art. 91 ust. 7c ustawy, jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje – korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy.

Zgodnie z art. 91 ust. 7d ustawy o VAT, w przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od towarów i usług, innych niż wymienione w ust. 7a i 7b, w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów, nabytych z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do obniżenia podatku należnego lub do czynności, w stosunku do których prawo do obniżenia podatku należnego nie przysługuje, i niewykorzystanych zgodnie z takim zamiarem do dnia tej zmiany, korekty podatku naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okresy rozliczeniowe, w których wystąpiła ta zmiana.

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca – Gmina – jako samorządowa osoba prawna zrealizowała inwestycję obiektu sportowo-rekreacyjnego. Obiekt został oddany do użytkowania. W ramach obiektu znajdują się basen wraz z niezbędnym zapleczem (zwane łącznie: Basen), kręgielnia, pomieszczenie na restaurację oraz sala konferencyjna.

Kręgielnia, pomieszczenie restauracyjne oraz sala konferencyjna wykorzystywane są przez Wnioskodawcę do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Natomiast Basen Wnioskodawca zamierza wykorzystywać zarówno do czynności odpłatnych – podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT jak i nieodpłatnych – niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

W związku z powyższym, Wnioskodawca ma wątpliwości czy w przypadku jednoczesnego wykorzystania Basenu do czynności odpłatnych i nieodpłatnych ma on obowiązek dokonania korekty, o której mowa w art. 91 ustawy.

W odniesieniu do powyższego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w uzasadnieniu wyroku z dnia z dnia 13 września 2012 r. I SA/Po 697/12 wskazał, iż „istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się do kwestii czy w konkretnych okolicznościach zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o udzielenie interpretacji prawo całkowitego odliczenia podatku w stosunku do zrealizowanych uprzednio wydatków inwestycyjnych dotyczących basenu wskutek przyszłego jednoczesnego wykorzystania basenu do czynności odpłatnych i nieodpłatnych podlegać będzie korekcie odliczenia określonej w art. 91 ustawy o VAT umniejszającej odliczony podatek, czy też nie”.

WSA podkreślił, iż

„kwestia stosowania norm wynikających z art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1-3 ustawy o VAT do sytuacji, gdy podatnik dokonuje zarówno czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności niepodlegających obowiązkowi podatkowemu w podatku od towarów i usług

została rozstrzygnięta w powiększonym składzie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 października 2011 r. I FPS 9/10 (publ. ONSAiWSA 2012/1/3) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy.

Skład orzekający w niniejszej sprawie w pełni podziela ten pogląd oraz argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego. Uzasadniając zajęte w uchwale stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że w ustawie o VAT brak obecnie zagadnienia unormowania określania proporcji, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika (opodatkowanej i zwolnionej), jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego (niepodlegającej opodatkowaniu). NSA stwierdził, że na tle obecnej regulacji ustawy o VAT, za w pełni aktualną i trafną należy uznać tę linię orzecniczą NSA (por. np. wyroki NSA z dnia 30 czerwca 2009 r., I FSK 903/2008 i I FSK 904/2008 oraz z dnia 8 stycznia 2010 r., I FSK 1605/2008), z której jednoznacznie wynika, że zawarte w przepisach art. 90 ust. 1-3 ustawy o VAT sformułowanie „czynności, w zakresie z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia” należy rozumieć jako odnoszące się do czynności zwolnionych od podatku. Skoro bowiem rzecz dotyczy odliczenia podatku, to pod uwagę można wziąć tylko takie transakcje, które w ogóle objęte są zakresem przedmiotowym VAT. W tej części są to tylko czynności zwolnione od podatku, gdyż czynności niepodlegające w ogóle podatkowi nie są objęte zakresem przedmiotowym VAT. Sformułowanie „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku” należy zatem rozumieć jako „czynności zwolnione od podatku” oraz czynności opodatkowane na specjalnych zasadach, gdzie ustawa wprost stwierdza, że podatnik nie ma prawa do odliczenia (por. art. 114 ustawy o VAT). NSA w konsekwencji, za trafne uznał wynikające z tych orzeczeń stanowisko, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności), podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi zatem do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży. W przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (a gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcje sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%). NSA wskazał, że brak jest – przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tegoż zagadnienia – podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków. Tym samym czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

Powołana wyżej argumentacja, którą jak już wcześniej wskazano, Sąd orzekający w niniejszej sprawie w pełni podziela, powoduje, że skoro czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT nie wpływają na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego i w związku z tym podatnik nie musi stosować odliczenia proporcjonalnego w ciągu danego roku podatkowego, to również czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT nie spowodują obowiązku dokonania korekty na podstawie art. 91 ust. 7 i 7a

ustawy o VAT, gdyż nie mając wpływu na zakres prawa do odliczenia nie spowodują jego zmiany w stosunku do chwili dokonywania odliczeń. Mechanizm i przyczyny dokonywania korekt zarówno na podstawie art. 90, jak i 91 ustawy o VAT są identyczne”

Biorąc pod uwagę stan faktyczny sprawy, powołane przepisy prawa oraz ich wykładnię dokonaną przez NSA i WSA wskazać należy, iż w przedmiotowej sprawie nie będą miały zastosowania przepisy art. 91 ustawy o VAT, dotyczące obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego, z uwagi na fakt, iż Gmina ma prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych dotyczących basenu związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności).

Odnośnie odliczania w ramach korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych istotnym jest ustalenie czy mamy do czynienia ze środkiem trwałym będącym ruchomością, czyli obiektem, który nie jest trwale związany z gruntem czy też z nieruchomością czyli obiektem trwale związanym z gruntem. Może zaistnieć sytuacja, podczas której dana inwestycja polegała na wytworzeniu jednocześnie środka trwałego jak np.: rury kanalizacyjne będącego ruchomością i środka trwałego związanego na stałe z gruntem stanowiącego nieruchomość np.: budynek przepompowni lub oczyszczalni ścieków. Dobrze jeśli z faktur, które dotyczą inwestycji istnieje możliwość wyodrębnienia ruchomości i nieruchomości, wtedy można zastosować odpowiedni współczynnik czyli 1/5 dla ruchomości i 1/10 dla nieruchomości. Jeśli taka możliwość nie istnieje trzeba się zastanowić nad bezpieczną metodą odliczania podatku VAT przyjmując współczynnik 1/10 bądź też wystąpić o interpretację podatkową w zakresie danego problemu.

6. Odliczanie podatku VAT przy pomocy proporcji

Jeśli nie można jednoznacznie określić związku dokonywanych zakupów ze sprzedażą opodatkowaną, nie ma możliwości wyodrębnienia podatku naliczonego w części dającej się określić do odliczenia wtedy można zastosować tzw. odliczanie proporcją opisane w art.90 ustawy o podatku VAT według poniższego brzmienia.

Art. 90. 1. 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.

2. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

4. Proporcję, o której mowa w ust. 3, określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

5. Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

6. Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41, w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

7. -

8. Podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

9. Przepis ust. 8 stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu, o której mowa w tym przepisie, byłaby niereprezentatywna.

10. W przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2-8:

1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;

2) nie przekroczyła 2% - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, metody obliczania proporcji inne niż określona w ust. 3 oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz przepisy Unii Europejskiej.

12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których podatnik ma prawo uznać, że proporcja określona zgodnie z ust. 2-8, która przekroczyła 98%, a kwota podatku naliczonego

niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była równa lub większa niż 500 zł, wynosi 100%, oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz specyfikę wykonywanych czynności.

Art. 90a. 1. W przypadku gdy w ciągu 120 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość stanowiąca część przedsiębiorstwa podatnika została przez niego oddana w użytkowanie, nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, dokonuje się korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu lub wytworzeniu. Korekty, o której mowa w zdaniu pierwszym, dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Jeżeli podatnik wykorzystuje tę nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, korekta powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90 ust. 3-10, zastosowaną przy odliczeniu.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisu art. 8 ust. 2 nie stosuje się.

Odnosnie odliczania podatku VAT proporcją istnieje zbiór interpretacji podatkowych, w których poruszono ten temat. Przykładem jest interpretacja indywidualna ITPP2/443-1333b/12/AK Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Stanowisko Gminy przedstawione w omawianej interpretacji zostało uznane za nieprawidłowe.

W przedmiotowym wniosku oraz jego uzupełnieniu, przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przysze.

Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Zrealizowała inwestycję „B.” (dalej: „Inwestycja” lub „hala sportowa”). Inwestycja została oddana do używania w dniu 8 lutego 2007 r. Następnie decyzją Wójta Gminy z dnia 15 maja 2007 r. została przekazana przez Gminę w nieodpłatne administrowanie Gminnemu Zespołowi (dalej: „GZ”). W związku z likwidacją GZ, w dniu 30 czerwca 2008 r. została przejęta przez Gminę, w której zarządzie pozostaje do dnia złożenia niniejszego wniosku.

Warunki korzystania z hali sportowej oraz sposób jej udostępniania określa regulamin ustanowiony uchwałą Rady Gminy (dalej: „Regulamin”). Zgodnie z postanowieniami Regulaminu, Gmina udostępnia obecnie halę sportową w dwojaki sposób:

odpłatny wynajem na rzecz np. osób fizycznych/firm, klubów sportowych, w zależności od zapotrzebowania tych podmiotów (udostępnianie komercyjne), oraz

nieodpłatnie dla potrzeb szkół z terenu Gminy, przede wszystkim na realizację zadań dydaktycznych w zakresie wychowania fizycznego dla młodzieży uczącej się w szkołach gminnych.

Sposób faktycznego wykorzystywania jest uzależniony przede wszystkim od zapotrzebowania na obie formy jej udostępniania. W konsekwencji, w danym miesiącu może się zdarzyć, że hala sportowa jest udostępniana wyłącznie odpłatnie, bądź też wyłącznie nieodpłatnie lub też w określonej części odpłatnie i nieodpłatnie. Powyższe oznacza, że Gmina

nie jest w stanie określić precyzyjnie zakresu/podziału, w jakim jest udostępniana odpłatnie, a w jakim nieodpłatnie. W praktyce nie da się bowiem takiego podziału przewidzieć. Zależy to bowiem od popytu w danym okresie na tego typu świadczenia i innych okoliczności (np. pory roku).

W związku z realizacją przedmiotowej Inwestycji Gmina poniosła wydatki obejmujące nabycie towarów oraz usług, m.in. koszty wykonania kosztorysu inwestorskiego, prac adaptacyjnych oraz robót budowlanych. W związku z ponoszeniem tych wydatków otrzymała od kontrahentów faktury VAT z wykazanymi na nich kwotami podatku naliczonego.

Gmina ponosi również bieżące wydatki związane z utrzymaniem hali sportowej obejmujące zarówno nabycie towarów jak i usług (m.in. drobne remonty/konserwacje, utrzymanie czystości, wywóz nieczystości), etc.

Gmina wykazuje odpłatne usługi wynajmu hali sportowej w rejestrach i deklaracjach VAT i rozlicza z tego tytułu podatek należny.

W hali sportowej znajduje się pomieszczenie biurowe, pokój socjalny oraz pomieszczenie przeznaczone na archiwum, które nie są i nie będą przedmiotem odpłatnego wynajmu (są wykorzystywane zasadniczo na potrzeby Gminy) - ich powierzchnia z perspektywy całego obiektu zajmuje znikomą część. Pozostałe pomieszczenia Inwestycji, tj. szatnie, pomieszczenia sanitarne i sala sportowa są/będą udostępniane w sposób wskazany we wniosku.

Gmina nie posiada „podliczników” znajdujących się w poszczególnych pomieszczeniach obiektu, a jednocześnie nie dokonuje/nie będzie dokonywała odczytu głównych liczników za tzw. „media” (np. energię elektryczną, wodę, gaz, centralne ogrzewanie) każdorazowo w przypadku odpłatnego wynajmu Inwestycji. Tym samym nie jest/nie będzie w stanie jednoznacznie przyporządkować tych wydatków do czynności opodatkowanych lub niepodlegających opodatkowaniu.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy w analizowanym przypadku Gmina ma prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturach zakupowych dotyczących budowy i utrzymania hali sportowej, tj. zarówno wydatków inwestycyjnych, jak i bieżących?

2. W przypadku negatywnej odpowiedzi na ww. pytanie, w jaki sposób i z zastosowaniem jakiego klucza Gmina powinna określić część podatku naliczonego podlegającego odliczeniu?

Zdaniem Wnioskodawcy, ma prawo odliczenia podatku naliczonego:

wykazanego na fakturach zakupowych dotyczących bieżących wydatków (utrzymania hali sportowej) poniesionych po dniu 30 czerwca 2008 r., tj. po dniu przejęciu hali sportowej – w pełnej wysokości,

wykazanego na fakturach zakupowych dotyczących budowy hali sportowej (wydatków inwestycyjnych) - w odpowiedniej proporcji, na zasadach określonych w art. 91 ust. 1-7a ustawy, tj. z pominięciem tej kwoty podatku, która przypada na okres, w którym Inwestycja nie była wykorzystywana do czynności opodatkowanych.

Gmina wskazała, iż zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z pewnymi zastrzeżeniami niemającymi zastosowania w przedmiotowej sytuacji.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, Gmina udostępnia halę sportową zarówno odpłatnie jak i nieodpłatnie, przy czym nie jest ona w stanie określić zakresu wykorzystywania Inwestycji dla poszczególnych celów. W praktyce nie da się bowiem takiego podziału przewidzieć. Sposób wykorzystywania Inwestycji jest regulowany jedynie poprzez zapotrzebowanie na obie formy jej udostępniania. W konsekwencji, w danym miesiącu może się zdarzyć, że hala sportowa jest udostępniana wyłącznie odpłatnie bądź też wyłącznie nieodpłatnie lub też w określonej części odpłatnie i nieodpłatnie.

Odpłatne udostępnianie Inwestycji na rzecz mieszkańców/okolicznych firm jest, w ocenie Gminy, czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy. W przypadku natomiast nieodpłatnego udostępniania hali sportowej, czynność ta nie jest objęta regulacjami VAT.

W konsekwencji hala sportowa jest wykorzystywana do czynności podlegających opodatkowaniu oraz do zadań pozostających poza zakresem VAT. Kwestię odliczenia podatku naliczonego w takiej sytuacji reguluje art. 90 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym, 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 naliczonego.

Natomiast stosownie do ust. 2 tej regulacji, jeśli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części powyższych kwot, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Zgodnie z ust. 3 tego przepisu, proporcję tę ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Powyżej wskazane przepisy regulują zasady odliczania podatku naliczonego w sytuacji, gdy jest on związany z wydatkami, które uprawniają do odliczenia podatku naliczonego jak i takich, które nie dają takiego prawa.

Gmina wskazała, iż przepisy ustawy o VAT nie zawierają wyjaśnienia, co należy rozumieć przez „czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia”, którym to sformulowaniem ustawodawca posłużył się w ust. 1 oraz ust. 3 art. 90 ustawy.

Wątpliwość ta, która była dotychczas przedmiotem licznych sporów pomiędzy podatnikami oraz organami podatkowymi, została ostatecznie rozstrzygnięta uchwałą 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 24 października 2011 r. 1

FPS 9/10. NSA ostatecznie potwierdził, że przez czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego należy rozumieć czynności zwolnione z opodatkowania, a nie te pozostające poza zakresem ustawy o VAT. NSA w uchwale tej wskazał: „Na tle zatem obecnej regulacji ustawy o podatku od towarów i usług, za w pełni aktualną i trafną należy uznać tę linię orzeczniczą NSA (por. np. wyroki NSA z 30 czerwca 2009 r., IFSK 903/2008 oraz IFSK 904/2008 oraz z dnia 8 stycznia 2010 r. IFSK 1605/2008), z której jednoznacznie wynika, że zawarte w przepisach art. 90 ust. 1-3 u.p.t.u. sformułowanie „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia” należy rozumieć jako odnoszące się do czynności zwolnionych od podatku. Skoro bowiem rzecz dotyczy odliczenia podatku, to pod uwagę można wziąć tylko takie transakcje, które w ogóle objęte są zakresem przedmiotowym VAT. W tej części są to tylko czynności zwolnione od podatku, gdyż czynności niepodlegające w ogóle podatkowi nie są objęte zakresem przedmiotowym VAT. Sformułowanie „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku” należy zatem rozumieć jako „czynności zwolnione od podatku” oraz czynności opodatkowane na specjalnych zasadach, gdzie ustawa wprost stwierdza, że podatnik nie ma prawa do odliczenia (por. art. 114 u.p.t.u.).”

Wskazane w przywołanej uchwale stanowisko było już wcześniej prezentowane przez sądy administracyjne, przykładowo przez NSA w wyroku z dnia 8 kwietnia 2011 r. I FSK 659/10 oraz w wyroku z dnia 30 czerwca 2009 r. I FSK 903/2008, czy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 kwietnia 2009 r. SA/Wr 1790/2007.

W świetle powyższej argumentacji, w ocenie Gminy należy stwierdzić, że przez „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego” należy rozumieć wyłącznie czynności podlegające regulacjom VAT, tj. czynności zwolnione z opodatkowania, a nie czynności pozostające poza zakresem ustawy o VAT. Powyższe wnioski są zgodne z zasadami konsekwencji terminologicznej w szczególności z zasadą zakazu wykładni homonimicznej, która jest zasadą techniki prawodawczej, o której mowa w § 10 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. 2002 r. Nr 100 poz. 908 ze zm.). Zgodnie z tą zasadą, tym samym zwrotom nie należy nadawać innego znaczenia. Dlatego też w sytuacji ponoszenia wydatków, które są związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT (niekorzystających ze zwolnienia z VAT) oraz zadań pozostających poza zakresem VAT, Gmina nie powinna stosować odliczenia częściowego, lecz odliczenie pełne.

W ocenie Gminy, w sytuacji, gdy ponosi wydatki związane jednocześnie z wykonywaniem czynności opodatkowanych (niepodlegających zwolnieniu z VAT) oraz zadań pozostających poza zakresem VAT, art. 90 ust. 1 oraz art. 90 ust. 3 ustawy o VAT nie znajdują w praktyce zastosowania. W związku z powyższym, skoro w takiej sytuacji nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące odliczenia podatku naliczonego przy pomocy proporcji sprzedaży, w opinii Gminy, powinna mieć prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości. Odmienne stanowisko sprzeciwiałoby się zasadzie neutralności VAT, podstawowemu założeniu systemu VAT.

Stanowisko takie zostało potwierdzone również we wspomnianej wcześniej uchwale NSA (I FPS 9/10), w której stwierdzono: „W konsekwencji, za trafne należy uznać wynikające z tych orzeczeń stanowisko, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności),

podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 u.p.t.u., lecz odliczenie pełne. (...) Brak jest bowiem - przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tegoż zagadnienia - podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków."

Gmina wskazała, że stanowisko to było już prezentowane przez NSA w analogicznych sprawach, przykładowo w wyroku z dnia 8 kwietnia 2011 r. I FSK 659/10, w wyroku z dnia 10 maja 2012 r. I FSK 997/11 oraz I FSK 996/11.

Podkreśliła, że stanowisko to znajduje potwierdzenie w wydawanych w imieniu Ministra Finansów interpretacjach indywidualnych. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 9 maja 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, sygn. 1LPP2/443-153/12-4/MR (dotyczącej analogicznego stanu faktycznego),

Mając na uwadze powyższe, w opinii Gminy, w przypadku ponoszenia bieżących wydatków (po dniu 30 czerwca 2008 r., a więc po przejęciu przez Gminę Inwestycji), związanych z utrzymaniem hali sportowej, które dotyczą wykonywania czynności opodatkowanych VAT (tj. odpłatnego wynajmu) oraz zadań pozostających poza zakresem VAT (tj. nieodpłatnego udostępniania), Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości.

W odniesieniu natomiast do wydatków, które poniosła na budowę hali sportowej (wydatki inwestycyjne), stoi na stanowisku, iż w przedstawionym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym powinno jej przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej proporcji, wynikającej z art. 91 ust. 1-7a ustawy o VAT, tj. z pominięciem tej części VAT naliczonego, która przypada na okres, w którym hala sportowa nie była przez Gminę wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Jak wskazała w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego hala sportowa jest udostępniana zarówno odpłatnie, jak i nieodpłatnie na rzecz zainteresowanych podmiotów. Niemniej jednak nie jest w stanie określić, w jakim zakresie Inwestycja (a więc również wydatki poniesione na jej budowę i utrzymanie) są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, a w jakich do pozostałych czynności.

Skoro bowiem udostępnia halę sportową w zależności od zapotrzebowania, w różnej mierze - zarówno odpłatnie i nieodpłatnie, nie jest w stanie dokonać odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 90 ust. 1 ustawy o VAT.

Stanowisko takie zostało potwierdzone w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 maja 2012 r., 1LPP2/443-153/12-5/MR, w analogicznej sprawie, gdzie organ stwierdził, że: „Mając powyższe na uwadze, w przypadku podatku naliczonego dotyczącego wydatków inwestycyjnych oraz bieżących związanych ze świetlicami, tj. związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności) Gmina nie będzie mogła dokonać częściowego odliczenia podatku

według ustalonej proporcji („klucza czasowego” podziału czynności), bowiem ustawa o podatku od towarów i usług nie przewiduje takiej możliwości w odniesieniu do takiej sytuacji. Zatem Gmina będzie miała prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego od opisanych wydatków inwestycyjnych oraz bieżących związanych ze świetlicami wiejskimi.”

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego uznaje się za:

prawidłowe – w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych w związku z budową hali sportowej,

nieprawidłowe - w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych w związku z utrzymaniem hali sportowej

Dyrektor Izby Skarbowej uzasadniając odpowiedź odnośnie stanowisko gminy w omawianej interpretacji szeroko wyjaśnił kwestie dotyczące odliczania przy pomocy proporcji w brzmieniu jak poniżej.

Zauważyć należy, iż w przypadku, gdy podatnik dokonuje zakupów, w stosunku do których przysługuje mu prawo do jego odliczenia i niedających takiego prawa, zastosowanie znajduje przepis art. 90 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, mający na celu określenie wartości podatku naliczonego, służącego wyłącznie czynnościom opodatkowanym, z pominięciem tej części podatku naliczonego, w jakiej nabyte towary i usługi nie będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Zgodnie z treścią ww. przepisu, 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.

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10 (art. 90 ust. 2 ww. ustawy).

W myśl ust. 3 powołanego artykułu, proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Proporcję, o której mowa w ust. 3, określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 90 ust. 4 cytowanej ustawy).

W świetle regulacji zawartej w art. 90 ust. 5 ustawy, do obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

Do obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3, nie wlicza się również obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41, w zakresie, w jakim czynności te dokonywane są sporadycznie (art. 90 ust. 6 ustawy).

Zatem w liczniku tak ustalonej proporcji uwzględnia się roczny obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, tzn. wartość transakcji, które zgodnie z art. 86 ust. ustawy, dają podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego. W mianowniku natomiast, uwzględnia się całkowity obrót uzyskany z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (czyli kwotę z licznika), oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo, a więc czynności zwolnionych od podatku.

Podkreślić jednocześnie należy, iż czynności niepodlegające opodatkowaniu nie są w ogóle objęte zakresem ustawy o podatku od towarów i usług, zatem nie uwzględnia się ich w proporcji.

Fakt ten nie stanowi jednakże przesłanki do przyznania prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z wykonywaniem czynności niepodlegających opodatkowaniu. Oznacza to jedynie, że czynności te znajdują się poza zakresem ustawy o podatku od towarów i usług a ich wykonywanie nie może stanowić podstawy do realizowania przewidzianych w niej praw.

Jak wynika z konstrukcji cytowanych wyżej przepisów, obowiązkiem podatnika w pierwszej kolejności jest przypisanie konkretnych wydatków do określonych rodzajów czynności, z którymi wydatki te są związane (czynności podlegające opodatkowaniu, zwolnione bądź niepodlegające opodatkowaniu). Natomiast zasada proporcjonalnego odliczania podatku ma zastosowania do tej kategorii zakupów, których nie da się jednoznacznie przypisać do konkretnego rodzaju czynności.

Mając na uwadze powyższe, w sytuacji, gdy podatnik jest w stanie przyporządkować kwoty podatku naliczonego do czynności, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia podatku – powinien dokonać odliczenia podatku naliczonego na zasadach określonych przepisem art. 90 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (tj. na zasadach tzw. „bezpośredniej alokacji”).

Natomiast w odniesieniu do podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu oraz niepodlegającymi opodatkowaniu, których nie można jednoznacznie przypisać do jednego rodzaju działalności w całości, albo do poszczególnych rodzajów działalności w odpowiednich częściach, stosuje się odliczenie pełne odliczenie.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 października 2011 r. I FPS 9/10, w którym w

pkt 8.15. Sąd wskazał: „(...) w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy”.

Proporcję można określić wzorem: $W = (So/Szw) \times 100\%$, gdzie:

W - wskaźnik proporcji,

So - wartość sprzedaży opodatkowanej, która uprawnia do odliczenia VAT,

Szw - wartość sprzedaży zwolnionej z VAT czyli nieuprawniającej do odliczenia VAT.

Według wiedzy audytora Zespół Szkół im. Ignacego Łukasiewicza posługuje się właśnie proporcją w odliczaniu podatku VAT. Starostwo Powiatowe w Policach również powinno rozważyć taką metodę odliczania podatku VAT.

7. Wpływ Uchwały NSA (I FPS 1/13) na metody rozliczania podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego

W dniu 24 czerwca 2013 roku Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów, w myśl której gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Skutki tej uchwały rozciągają się na wszystkie szczeble samorządu terytorialnego i oznaczają, że podatnikami VAT są właśnie jednostki samorządu terytorialnego, a nie ich jednostki budżetowe.

Praktyczne skutki powyższej uchwały oznaczają konieczność zmian w zasadach rozliczania podatku VAT przez j.s.t. Zmiany te jednak nie mogą być wprowadzone z dnia na dzień, albowiem jest to zależne od specyfiki jednostek samorządu terytorialnego, ich zasad prowadzenia księgowości i kwestii organizacyjnych. Szkoły jako jednostki budżetowe nie będą mogły więc odliczać same podatku VAT, ale przekazywać dokumentację finansową czyli np.: rejestry do gminy lub powiatu i ich dochody będą dochodami j.s.t. Dochody te zostaną wykazane w jednej deklaracji tak samo jak odliczenia podatku naliczonego. Zmiany takie dotkną w powiecie polickim m. in. Zespół Szkół im. Ignacego Łukasiewicza.

Jednostki budżetowe w konsekwencji omawianej uchwały będą musiały się wyrejestrować jako podatnicy VAT co technicznie sprowadza się do złożenia we właściwym urzędzie skarbowym dokumentu VAT-Z czyli zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług o ile takie czynności wykonują. Pojawiła się też kwestia korekt deklaracji VAT-7 przez j.s.t w sytuacji kiedy podatnikiem VAT była jedna z jednostek budżetowych, ale nie pojawiła się taka konieczność. Nie należy się więc spodziewać nałożenia na jednostki samorządu terytorialnego obowiązku korekt, albowiem wiązałoby się to z dezorganizacją pracy odpowiednich komórek organizacyjnych i działaniami wymagającymi zaangażowania pracowników tym samym odciągając ich od innych spraw merytorycznych czego skutki mogłyby być poważne.

Konsekwencją wydania uchwały NSA wydaje się być konieczność ujęcia w deklaracjach VAT-7 jednostek samorządu terytorialnego (będących jednostkami macierzystymi jednostek budżetowych) wszelkich kwot „obrotu” z tytułu wykonywanych przez wszystkie bez wyjątku gminne, jednostki budżetowe odpłatnych umów cywilnoprawnych (np. z tytułu świadczenia usług najmu lub odsprzedaży mediów).

Dokładnie będą to dwa rodzaje takich jednostek, a mianowicie:

1. Jednostki budżetowe, które były zarejestrowane jako „podatnik VAT czynny” i rozliczały ten podatek w przeszłości, w składanych przez siebie deklaracjach VAT-7;
2. Jednostki budżetowe, które nie były zarejestrowane jako „podatnik VAT czynny” i nie rozliczały tego podatku w przeszłości i nie składały tym samym deklaracji VAT-7 z uwagi na zwolnienie przedmiotowe od VAT (wym. w art.43 ustawy o podatku VAT i par.13 rozporządzenia wykonawczego) lub zwolnienia podmiotowe od VAT (tj. niski pułap obrotów opodatkowanych wynoszących aktualnie poniżej 150 tys. zł).

Kolejną konsekwencją omawianej uchwały zdaje się być możliwość ujęcia w deklaracjach VAT-7 składanych przez samą jednostkę samorządu terytorialnego podatku VAT naliczonego od wydatków służących działalności opodatkowanej

(objętej stawkami VAT) jej jednostek budżetowych i to nawet wówczas, gdy przekazanie to było przekazaniem nieodpłatnym. Również niezależnie od tego czy adresatem faktury zakupu jest lub będzie sama j.s.t czy jej jednostka budżetowa.

W zakresie odliczeń VAT od wydatków służących działalności opodatkowanej gminnych jednostek budżetowych można pomocniczo posłużyć się – wydanym jeszcze przed omawianą uchwałą NSA – wyrokiem WSA w Krakowie z 27 lutego 2013r. (I SA/Kr 54/13). Mianowicie w wyroku tym WSA w Krakowie uznał, iż gmina ma prawo odliczyć podatek VAT naliczony w związku z budową kanalizacji i przepompowni, następnie przekazanej nieodpłatnie własnej jednostce budżetowej (Gminnemu Zakładowi Oczyszczania Ścieków), która z niej korzysta do prowadzenia sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT tj. do odprowadzania i oczyszczania ścieków ze stawką VAT 8%. WSA w Krakowie w ww. wyroku akcentując specjalną specyfikę stosunków (szczególnie ekonomicznych) pomiędzy gminą, a jej jednostką budżetową uznał, iż gmina ma prawo odliczyć VAT od wydatków inwestycyjnych na budowę sieci wodno-kanalizacyjnej, którą następnie przekaże nieodpłatnie własnej jednostce budżetowej, a ta wykorzysta ją do sprzedaży stawką VAT.

W sprawie zaś właściwego adresata faktur zakupowych (gminy czy jej jednostki budżetowej) można wskazać na wyrażone w podobnej sprawie stanowisko Ministra Finansów z 18 lipca 2012r. (IPTPP1/443-340/12-2/MS), dotyczące gminy i jej urzędu, wydane jeszcze przed omawianą uchwałą NSA.

Zgodnie z tym stanowiskiem Ministra Finansów gmina będzie miała prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na jej urząd (w omawianym przypadku z faktur wystawionych na jednostkę budżetową) bez obligatoryjnej konieczności występowania o wystawienie faktury korygującej przez sprzedającego lub wystawienia noty korygującej przez gminę, a to w sytuacji jeśli błąd na fakturze dotyczył będzie omyłkowego wskazania urzędu jako nabywcy i także numeru NIP urzędu, wskazania urzędu jako nabywcy jednakże numeru NIP gminy, wskazania gminy jako nabywcy jednakże numeru NIP urzędu. Przystosowując ww. stanowisko Ministra Finansów do analizowanej sprawy można byłoby stwierdzić, iż gmina będzie miała prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na jej jednostkę budżetową bez obligatoryjnej konieczności występowania o wystawienie

faktur korygujących przez sprzedającego lub wystawienia noty korygującej przez gminę.

Jednym z praktycznych sposobów na rozliczanie VAT w jednej deklaracji, czyli przez gminę wraz z jej jednostkami budżetowymi (wszystkimi bez wyjątku, tj. tymi co już rozliczały podatek VAT oraz tymi, co jeszcze tego nie musiały zrobić), byłoby np.: zsumowanie przez gminę swoich danych oraz danych ze złożonych przez te jednostki deklaracji częściowych. Byłyby one sporządzane przez te jednostki dla potrzeb tylko i wyłącznie gminy i otrzymywane przez gminę od wszystkich bez wyjątku jednostek (z ich własnymi danymi w zakresie tak podatku należnego, jak i naliczonego). Jednostki te bowiem mając wyodrębnienie nie tylko organizacyjne i majątkowe, ale także finansowe, są w stanie takie deklaracje częściowe sporządzić. Takim właśnie sposobem najczęściej rozliczają się z podatku VAT spółki będące wielooddziałowym (wielozakładowym) przedsiębiorstwem. W takim przypadku najczęściej do 10 dnia każdego miesiąca każdy zakład (oddział) przesyła deklaracje częściowe do centrali, a ta sumuje wszystkie dane i sporządzoną w ten sposób deklarację VAT składa do właściwego urzędu skarbowego do 25-dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym (ostateczny termin na złożenie deklaracji VAT).

W sytuacji scedowania przez gminę wystawiania i otrzymywania faktur dotyczących jednostek budżetowych na te jednostki (lub nawet bez takiego scedowania, jeśli taka będzie wola gminy), w nowo wystawianych fakturach powinny być podawane (choćby w celach praktycznych) podwójne dane, tj. podwójne nazwy i adresy. Przykładowo w sytuacji, w której szkoła wynajmuje salę i wystawia na ten wynajem fakturę, powinna wpisać w niej najpierw dane jednostki macierzystej czyli: „Gmina X. (jej dane adresowe)”, a następnie swoje dane: „Szkoła Podstawowa w X. (swoje dane adresowe)” oraz podać NIP jednostki samorządu terytorialnego. To samo dotyczyłoby zarówno faktur sprzedaży jak i faktur zakupu. Można by było także zasadnie przyjąć, iż jeśli takie będą postanowienia umowne (oczywiście dotyczyłoby to umów zawartych jeszcze przed wydaniem uchwały, czyli przed 1 lipca 2013 r.), faktury wystawiane z nazwą oraz numerem NIP tylko jednostki budżetowej (bez nazwy i NIP jednostki macierzystej), powinny być uznawane za prawidłowe bez konieczności zmiany tych umów, a to na podobieństwo takiej interpretacji podatkowej

dotyczącej umów spisywanych przez urząd gminy z jego NIP zamiast z gminą i jej NIP. W nowych umowach (czyli tych zawartych pod wydaniu uchwały NSA tj. po 1 lipca 2013r.), powinno już znaleźć się odzwierciedlenie sytuacji, iż jednostka podpisująca umowę jest tylko jednostką podległą jednostce macierzystej (np.: szkoła podlega gminie bądź powiatowi).

Rozliczenia między gminą, a jej jednostką budżetową bądź pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej gminy w świetle uchwały NSA

Wydaje się, że bezpośrednią konsekwencją uchwały NSA jest fakt, iż rozliczenia pomiędzy gminą, a jej jednostką budżetową (i na odwrót) powinny być potraktowane jako czynności wewnętrzne niepodlegające VAT. Czyli na podobieństwo rozliczeń pomiędzy np.: spółką, a jej niesamodzielnym oddziałem (zakładem) i odwrotnie. Od dawna bowiem czynności takie są uznawane za czynności wewnętrzne, tj. niepodlegające VAT. Chodzi tu w szczególności o wzajemne finansowe rozliczenia pomiędzy spółką jako osobą prawną, a jej oddziałem (zakładem) będącym niesamodzielnym bytem prawno-podatkowym. Takie wzajemne finansowe rozliczenia zostały potraktowane przez orzecznictwo sądowe (w tym w szczególności przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości) i w ślad za tym przez Ministra Finansów, jako niepodlegające podatkowi VAT. Mają one podobny o ile nie identyczny charakter jak wzajemne finansowe rozliczenia pomiędzy gminą jako osobą prawną, a jej jednostką budżetową, będącą niesamodzielnym bytem prawno-podatkowym.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 23 marca 2006r. w sprawie C-210/04 uznał bowiem, iż czynności wykonywane między centralą firmy, a jej oddziałem nie podlegają VAT. Zdaniem Trybunału obowiązek w zakresie tego podatku mógłby się pojawić gdyby stroną czynności była np.: spółka zależna będąca oddzielnym bytem prawnym. Oddział spółki, który nie jest pod względem prawnym odrębnym od samej spółki podmiotem lecz należy do spółki jako jej część nie może być uznany za podatnika VAT tylko z tego względu, że spółka obciąża go kosztami świadczenia odpłatnych usług na jej rzecz. Skoro oddział spółki pozbawiony jest

niezależności oraz, że w konsekwencji nie może istnieć żaden stosunek prawny pomiędzy oddziałem spółki, a samą spółką oznacza to, że oddział spółki jest częścią składową samej spółki. Stąd już bezpośrednio wynika, że oddział spółki i samą spółkę należy uznać za jednego i tego samego podatnika VAT. Zatem czynności wykonywane między centralą firmy, a jej oddziałem (filia) nie podlegają podatkowi VAT. Powyższa interpretacja ETS pasuje do finansowych rozliczeń pomiędzy gminą, a jej jednostką budżetową. Tak więc czynności pomiędzy gminą i jej jednostką budżetową nie podlegają VAT. Obowiązek w zakresie podatku VAT pojawi się gdy stroną czynności będzie np.: dom kultury utworzony przez gminę, ale stanowiący oddzielny byt prawny. Gminna jednostka budżetowa, niebędąca pod względem prawnym podmiotem odrębnym od samej gminy, ale należąca do gminy jako jej część, na rzecz której gmina odpłatnie świadczy usługi lub na odwrót, nie może być uznana za podatnika VAT tylko dlatego, że te dwie strony wzajemnie obciążają się kosztami za dane świadczenie. Gdy jednostka samorządu terytorialnego obciąża swoją jednostką budżetową kosztami lub ta jednostka obciąża j.s.t, której jest częścią z tytułu świadczenia usług lub odpłatnych dostaw towarów, czynności te nie podlegają VAT. Skoro bowiem jednostka budżetowa pozbawiona jest niezależności oraz w konsekwencji nie może istnieć żaden stosunek prawny pomiędzy tymi dwoma podmiotami, tj. pomiędzy j.s.t, a jej jednostką budżetową oznacza to, że jednostka budżetowa jest częścią składową j.s.t. Tak więc jednostkę budżetową i j.s.t należy uznać za jednego i tego samego podatnika VAT. Zatem czynności wykonywane między gminą, a jej gminną jednostką budżetową nie podlegają podatkowi VAT.

Świadczenia usług pomiędzy jednostkami budżetowymi jak i pomiędzy samorządowymi zakładami budżetowymi czy też pomiędzy jednostką budżetową, a zakładem budżetowym są zwolnione od VAT. Nie dotyczy to tylko trzech rodzajów usług tj: dostawy wody, wszelkich spraw związanych z odpadami stałymi i nieczystościami płynnymi oraz usług komunikacji miejskiej. Podstawą prawną tego rozporządzenia jest treść par.13 ust.1 pkt 13 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT. Wydana 24 czerwca 2013 r. uchwała NSA (I FPS 1/13) to zwolnienie od VAT w pewnym stopniu modyfikuje, albowiem od 1 lipca 2013 roku świadczenie jakichkolwiek usług pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej gminy staje się

świadczeniem wewnętrznym, które w ogóle nie podlega podatkowi VAT. Dotyczy to także usług wyłączonych tj. wymienionych w przytoczonym paragrafie rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT. Przykładem jest transakcja pomiędzy dwiema jednostkami budżetowymi, przyjmijmy, że między dwiema szkołami. Gdy szkoła szkole w tej samej gminie wynajmie sale lekcyjne, albo przeniesie koszty mediów takich jak woda robi to notą księgową bez naliczania podatku VAT, a nie jak wcześniej traktując czynsz wynajmu jako zwolniony od VAT zaś koszty dostawy wody ze stawką 8% oba świadczenia fakturując.

Transakcja między np.: szkołą w gminie X, a szkołą w gminie Y idąc tym tokiem rozumowania będzie zaś transakcją pomiędzy dwoma podmiotami, w tym przypadku między dwiema gminami i będzie to transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT w zależności od rodzaju samej transakcji.

Znacznie inaczej wygląda sprawa w przypadku samorządowych zakładów budżetowych. W obrocie gospodarczym samorządowy zakład budżetowy nie występuje wprawdzie we własnym imieniu, ale jako „część” jednostki samorządu terytorialnego (osoby prawnej) oraz nie ma przyznanej zdolności sądowej lecz ma jednak przyznane przepisami prawa liczne prawa i obowiązki co wskazuje na jego podmiotowość prawną. Samorządowy zakład budżetowy jest formą organizacyjno-prawną sektora finansów publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania własne tworzącej go jednostki z zakresu gospodarki komunalnej, a koszty działalności pokrywa co do zasady z własnych przychodów przy możliwości wspierania dotacjami z jednostki samorządu terytorialnego. Niewątpliwie zatem zadania wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej, o której stanowi art.15 ust.2 ustawy o podatku VAT. W sytuacji zaś gdy samorządowy zakład budżetowy jest podmiotem wyodrębnionym w stosunku do tworzącej go j.s.t. pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym, mimo że działa w imieniu tej jednostki, należy uznać, że w powierzonym mu zakresie gospodarki komunalnej wykonuje tę działalność samodzielnie.

Przemawia za tym znaczny stopień wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go jednostki samorządowej, zarówno pod względem wydzielenia materialnych środków finansowych i rzeczowych, ale również w miarę swobodnego

gospodarowania nimi. Uwzględnić przy tym również należy, że koszty działalności zakładu budżetowego pokrywane są z uzyskiwanych dochodów własnych, a dotacje ze strony j.s.t stanowią jedynie dodatkową formę dofinansowania, co przemawia również za tym, że funkcjonuje on w zakresie działalności statutowej na własny rachunek. To oczywiście nie sprzeciwia się temu, że działa także na rachunek j.s.t, gdyż wpłaty od samorządowych zakładów budżetowych ich nadwyżek obrotowych stanowią również dochody własne tych jednostek. W świetle powyższego samorządowy zakład budżetowy, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki komunalnej jest jednostką organizacyjną mniemającą osobowości prawnej wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art.15 ust.2 ustawy o VAT. Zatem posiada podmiotowość podatkową VAT odrębną od j.s.t, która go utworzyła. Wynika tak np.: z wyroku NSA z 18 października 2011 r. sygn. akt I FSK 1369/10.

Uchwała NSA mimo, że czyni pewne komplikacje dla jednostek samorządu terytorialnego to stwarza także nowe możliwości w zakresie odliczania podatku VAT po stronie podatku naliczonego w deklaracjach skarbowych. W sytuacji kiedy wcześniej powiat przekazywał szkole środki finansowe to szkoła płaciła faktury, obecnie jednostka budżetowa jako część składowa powiatu czy gminy będzie się rozliczać czyniąc to niejako w imieniu gminy. Tak więc jednostki samorządu terytorialnego będą mogły odzyskiwać podatek VAT od wydatków jednostek budżetowych o ile te wydatki są związane ze sprzedażą opodatkowaną i w takiej części w jakiej tej sprzedaży dotyczą.

Wnioski końcowe

Zaleca się dokonać analizy zakupów pod kątem ich powiązania ze sprzedażą opodatkowaną. W szczególności podczas sprzedaży nieruchomości należy zwrócić uwagę na koszty związane z procesem sprzedaży. Jeśli nieruchomość jest sprzedawana

z podatkiem VAT wtedy koszty jej przygotowania do sprzedaży można odliczyć w całości lub częściowo o ile nie dotyczą wyłącznie sprzedaży opodatkowanej.

W przypadku inwestycji już na etapie projektu powinno się określić czy wystąpi związek wytworzonego środka trwałego ze sprzedażą opodatkowaną i w jakim zakresie. Takie działanie jest niezbędne, aby ustalić możliwość odliczania podatku VAT. Zgodnie z zasadą niezwłocznego odliczania podatku naliczonego zamiar sprzedaży opodatkowanej będącej wynikiem inwestycji powinien być już znany, ale może się zdarzyć, że nie dojdzie on do skutku. Jeśli taka obawa zaistnieje to można się wstrzymać z odliczaniem podatku VAT i dokonać tego po zakończeniu inwestycji w ramach korekt o ile sprzedaż opodatkowana zaistnieje faktycznie.

Mając wątpliwości co do możliwości odzyskania podatku VAT zalecane jest wykorzystanie interpretacji podatkowych, które są dostępne w internecie, np.: na stronach Ministerstwa Finansów. Można także samemu wystąpić o taką interpretację, jednak wiąże się to z kosztami, tj. opłatą od każdego przedstawionego stanu faktycznego. Interpretacje podatkowe mogą pomóc rozwiązać wątpliwości co do spraw odliczenia podatku VAT bądź naliczenia właściwej stawki tego podatku.

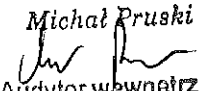
ROZDZIAŁ IV

1. Wykaz adresatów sprawozdania

Starosta Powiatu Polickiego.

2. Liczba egzemplarzy sprawozdania

Sprawozdanie sporządzono w 1 egzemplarzu.

Michał Pruski

Audytor wewnętrzny

Copyright by Kancelarii Prawnej Leśny i Wspólnicy all rights reserved.

Prawa autorskie do niniejszej opinii zostały zastrzeżone dla jej autora. Kopiowanie i przetwarzanie możliwe jest po otrzymaniu zgody autora.