

Natalia Kotlarek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

natalia.kotlarek@ue.poznan.pl

ZASADY ROZLICZANIA PRZEZ GMINY PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Streszczenie: Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony jest podstawowym prawem, które przysługuje podatnikowi VAT, a jego realizacja opiera się na obowiązującej w prawie unijnym zasadzie neutralności. Niestety, jednostki samorządu terytorialnego często mają wątpliwości dotyczące możliwości odzyskania VAT od poniesionych wydatków, zarówno tych bieżących, jak i inwestycyjnych. Celem artykułu jest przedstawienie głównych zasad dotyczących odliczania VAT przez gminy oraz ukazanie problemów gmin w korzystaniu z tego prawa. W artykule omówiono również nowe przepisy w zakresie częściowego odliczania VAT, które zaczną obowiązywać od 2016 r.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, podatnik, jednostki samorządu terytorialnego, gmina, podatek naliczony.

Klasyfikacja JEL: H20, H71.

THE PRINCIPLES OF VALUE ADDED TAX CLEARANCE BY LOCAL GOVERNMENT

Abstract: The right to reduce the amount of the output tax by the amount of the input tax is a basic right which ensures the neutrality of VAT. It is permissible to deduct VAT incurred on the purchase of goods and services related to the taxable activities. Unfortunately local government is often not aware that VAT may be deducted from both current and investment expenses. The aim of the article is to present the basic rules for claiming a refund of VAT by communes and the current problems

concerned with it. In the article the author also analyses the new regulations enabling a part right to VAT deduction which will be in force from 2016.

Keywords: value added tax, taxpayer, local government, communes, input tax.

Wstęp

Podstawowym zadaniem gminy jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty lokalnej, a więc działanie w ramach władztwa publicznego, wyłączonego spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) [Ustawa z 8 marca 1990, art. 7]. Gminy coraz częściej dokonują jednak czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, co sprawia, że stają się one podatnikami VAT. W konsekwencji, po spełnieniu odpowiednich warunków, mogą one korzystać z przysługującego im prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Niestety, towarzyszące temu rozbieżności w interpretacji przepisów skutecznie zniechęcają gminy do podejmowania działań zmierzających do odliczenia VAT.

W artykule przedstawiono problemy gmin związane z realizowaną działalnością gospodarczą i ubieganiem się o zwrot VAT. W szczególności uwagę poświęcono statusowi prawnopodatkowemu jednostek budżetowych w kontekście wydanej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) oraz toczącego się postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W dalszej części artykułu omówiono zagadnienie częściowego odliczenia VAT przez jednostki samorządu terytorialnego, w tym w perspektywie zmian przepisów, które zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2016 r.

1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przez gminy

W świetle art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Oznacza to, że odliczenie VAT jest zdeterminowane spełnieniem dwóch podstawowych warunków. Pierwszy z nich dotyczy aspektu podmiotowego – do odliczenia VAT uprawniony jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT. Drugi warunek wiąże się natomiast z koniecznością wykazania związku pomiędzy zakupami usług i towarów a działalnością opodatkowaną [Ustawa z 11 marca 2004, art. 86].

Definicja podatnika VAT została zawarta w art. 15, ust. 1 ustawy o VAT. Przepis ten wskazuje, że za podatnika należy uznać osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej czy też osobę fizyczną, wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat tej działalności. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca zastosował jednak wyjątek od tej zasady i konieczne jest odwołanie się do art. 15, ust. 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym: „Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.” Oznacza to, że co do zasady, gmina nie jest uznawana za podatnika VAT, chyba że dokonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Obecnie przepis ten wywołuje coraz mniejsze kontrowersje, gdyż w odniesieniu do powstałych wątpliwości interpretacyjnych przez lata ukształtowała się jednolita linia orzecznicza. Mowa tu przede wszystkim o uznaniu jednostek samorządu terytorialnego za organy władzy publicznej. Do końca 2013 r. istniał bowiem w Rozporządzeniu Ministra Finansów przepis, który zwalniał z obowiązku opodatkowania VAT czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego. Można było zatem sądzić, że ustanowienie dodatkowego przepisu w odniesieniu np. do gmin oznacza, że nie mogą one korzystać z wyłączenia wskazanego w art. 15, ust. 6 ustawy o VAT. Stanowisko to było prezentowane przez Ministerstwo Finansów, które powołując się na ustawę o finansach publicznych, dokonywało rozróżnienia JST i organów władzy publicznej. Skutkiem tego było obniżenie wartości współczynnika sprzedaży (wyjaśnienie zamieszczono w dalszej części artykułu). Z podejściem tym nie zgadzały się jednak sądy administracyjne, które jednogłośnie orzekały, że przepisy w tym zakresie pozostają niespójne, a gminy, wykonując zadania publiczne, korzystają z wyłączenia ustawowego [Kotlarek 2014, s. 11–12]. W konsekwencji, z dniem 1 stycznia 2014 r., wspomniane rozporządzenie zostało zastąpione między innymi Rozporządzeniem MF w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, a przepis wskazujący na objęcie gmin zwolnieniem został usunięty [Rozporządzenie MF z dnia 20 grudnia 2013].

Należy przypomnieć, że wątpliwości samorządów pojawiały się także w odniesieniu do użytego w art. 15, ust. 6 ustawy o VAT sformułowania wskazującego, że wyłączone z opodatkowania są także urzędy obsługujące organy władzy publicznej. Kwestia ta została jednak szybko wyjaśniona poprzez wydawane interpretacje indywidualne oraz orzeczenia sądów administracyjnych. Uznano

w nich, że urząd gminy jako wewnętrzna jednostka organizacyjna gminy nie prowadzi działalności gospodarczej i nie może być zarejestrowany jako podatnik VAT [Wyrok NSA z 23 marca 2010].

Jak już wspomniano, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT jedynie w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych. Prawo to wynika z obowiązującej w prawie podatkowym zasady neutralności VAT. Zasada ta wskazuje, że ekonomiczny ciężar podatku naliczonego spoczywa na ostatecznym konsumencie, a nie na podatniku, który ponosi wydatki związane z prowadzoną przez niego opodatkowaną działalnością gospodarczą. Do najczęściej wykonywanych przez gminę czynności opodatkowanych należy: świadczenie usług dzierżawy czy też odpłatnego udostępniania środków trwałych, np. sali gimnastycznej, świetlic, sprzedaż biletów wstępu na basen czy do muzeum. Wykonywanie tych czynności wiąże się z ponoszeniem zarówno wydatków bieżących (np. kosztów utrzymania), jak i wydatków inwestycyjnych (np. wybudowanie środka trwałego). Jak wskazuje Jerzy Martini, przepisy nie precyzują, jaką formę ma przybierać związek pomiędzy sprzedażą opodatkowaną a zakupami, tj. czy jest to uzależnione od możliwości bezpośredniego przyporządkowania wydatku do opodatkowanej czynności. Jedynym kryterium powinno być zatem istnienie racjonalnego związku pomiędzy tymi czynnościami [Martini, Skorupa i Wojda 2014].

2. Jednostki organizacyjne gminy w świetle ustawy o VAT

Źródłem problemów dotyczących rozliczania VAT przez samorządy są wątpliwości dotyczące określenia podmiotowości jednostek organizacyjnych gminy na gruncie ustawy o VAT. Istnieją bowiem rozbieżności w zakresie ustalenia, czy jednostki te, a mianowicie jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, powinny być uznawane za odrębnych od gminy podatników VAT.

Ustawa o finansach publicznych definiuje jednostkę budżetową jako jednostkę organizacyjną sektora finansów publicznych, która nie posiada osobowości prawnej. Decyzja o jej powstaniu jest podejmowana przez radę gminy, która posiada również władztwo w zakresie nadania jednostce statutu, określenia jej majątku czy likwidacji. W zakresie gospodarki finansowej należy wskazać natomiast na powiązanie jej z budżetem gminy tzw. metodą brutto. Oznacza to, że wydatki jednostki są pokrywane bezpośrednio z budżetu gminy, a wszelkie dochody jednostka jest zobowiązana odprowadzić do budżetu gminy. Powyższe ramy prawne działalności jednostki budżetowej wskazują

na brak jej samodzielności względem jednostki samorządu terytorialnego [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 11–12].

W kontekście powyższych uwarunkowań konieczne jest ustalenie, czy jednostki budżetowe mają status podatnika VAT, a tym samym są zobligowane do dokonywania rozliczeń podatkowych we własnym zakresie. Kwestia ta jest niezwykle istotna między innymi w związku z prawem do odliczenia VAT od inwestycji finansowanej przez gminę, która następnie służy jednostce budżetowej do prowadzenia sprzedaży opodatkowanej. Należy bowiem pamiętać, że uznanie gminy i jej jednostki budżetowej za odrębnych podatników VAT co do zasady wiąże się w takiej sytuacji z odmową organu podatkowego do odliczenia podatku od wydatków inwestycyjnych. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 23 lipca 2013 r. dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że w następstwie nieodpłatnego przekazania jednostce budżetowej w trwałą zarząd hali widowiskowo-sportowej miasto nie będzie wykorzystywać jej do czynności opodatkowanych VAT. W konsekwencji nie zostanie spełniona podstawowa przesłanka warunkująca prawo do odliczenia podatku naliczonego [Interpretacja 2013]. Ze stanowiskiem tym nie zgadzają się niektóre sądy administracyjne, które wydając pozytywne dla podatników rozstrzygnięcia, wskazują na możliwość pominięcia elementu tożsamości podmiotowej w szczególnych przypadkach. W wyrokach tych zwraca się uwagę, że odmowa prawa do odliczenia VAT przez organy podatkowe skutkuje naruszeniem prawa materialnego poprzez niezastosowanie prowsólnotowej wykładni art. 168 Dyrektywy 2006/112 dokonanej przez TSUE [Wyrok WSA z 3 grudnia 2012]. Można zatem zauważyć brak jednolitej linii orzeczniczej w odniesieniu do omawianego zagadnienia, co zapewne przyczyniło się do podjęcia przez gminę Wrocław działań zmierzających ku uznaniu, że jednostki budżetowe nie są odrębnymi podatnikami VAT. Po negatywnym rozpatrzeniu stanowiska gminy zarówno przez organ podatkowy, jak i WSA we Wrocławiu, sprawa stała się przedmiotem obrad NSA. Z uwagi na fakt, że Sąd uznał, że zachodzą poważne wątpliwości prawne w przedmiotowej kwestii, zdecydowano o podjęciu uchwały w rozszerzonym składzie.

W uchwale NSA z 24 czerwca 2013 r. wydanej w składzie siedmiu sędziów (sygn. I FPS 1/13) wskazano, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT, bowiem prowadzona przez nie działalność gospodarcza nie charakteryzuje się samodzielnością ani niezależnością. Stanowisko to zostało oparte na analizie sytuacji prawnej jednostki i potwierdzone następującymi argumentami [Kotlarek 2014, s.16; Uchwała NSA z 24 czerwca 2013]:

- poziom wydatków jednostki nie zależy od jej dochodów (metoda budżetowania brutto),

- brak własnego mienia,
- jednostka nie ponosi odpowiedzialności za wyrządzone szkody,
- decyzja o utworzeniu, połączeniu i likwidacji jednostki jest podejmowana przez organ stanowiący gminy,
- celem jednostki budżetowej nie jest prowadzenie działalności gospodarczej, lecz wykonywanie zadań gminy.

Mimo podjętej uchwały, w grudniu 2013 r. NSA zdecydował się w przedmiotowej sprawie skierować pytanie prejudycjalne do TSUE. Odpowiedź na nie ma wyjaśnić, czy jednostka organizacyjna gminy może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności o innym charakterze niż organ władzy publicznej i nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w dyrektywie unijnej. Sąd uznał bowiem, że zagadnienie to wymaga dokonania dalszej analizy na gruncie przepisów unijnych z uwagi na wątpliwości „[...] w jakim zakresie w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego należy stosować kryterium samodzielności określone w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112” [Postanowienie NSA z 10 grudnia 2013]. Z uwagi na fakt, że w momencie powstawania tego artykułu nie został jeszcze wydany wyrok w tej sprawie, przedstawiona zostanie wyłącznie opinia rzecznika generalnego, zaprezentowana 30 czerwca 2015 r. (sygn. C-276/14).

Rzecznik generalny na podstawie dokonanej analizy orzecznictwa TSUE wskazał, że przy ocenie charakteru działalności gospodarczej danego podmiotu (w kontekście jej samodzielności) należy wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- prowadzenie działalności przez jednostkę we własnym imieniu oraz na własny rachunek,
- istnienie własnego majątku,
- swobodę w organizacji zasad wykonywania pracy,
- posiadanie zasobów osobowych i rzeczowych,
- ponoszenie odpowiedzialności za szkody wyrządzone osobom trzecim.

Zdaniem rzecznika, brak jest przeciwwskazań, aby powyższe kryteria samodzielności działalności gospodarczej stosować także do działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego. Tym samym rzecznik nie poparł stanowiska Ministra Finansów, który uznał badanie samodzielności w odniesieniu do tych podmiotów za niewłaściwe. Jednocześnie wskazał on, że nieposiadanie przez Trybunał pełnej informacji dotyczącej administracji lokalnej w Polsce uniemożliwia dokonanie oceny samodzielności działalności jednostek budżetowych, w konsekwencji czego jej przeprowadzenie należy do sądu krajowego, co *de facto* zostało już poczynione w momencie wydawania

uchwały przez NSA. W opinii odniesiono się również do postulatu polskiego rządu dotyczącego ograniczenia wyłącznie do przyszłości skutków wyroku, z uwagi na ryzyko wystąpienia poważnych reperkusji gospodarczych. Rzecznik generalny odrzucił ten postulat, argumentując to tym, że: „Rząd polski nie był bowiem w stanie w jakikolwiek sposób określić zasięgu ewentualnych reperkusji gospodarczych” oraz wskazał, że kwestia ewentualnych skutków orzeczenia wydanego przez TSUE należy do prawa krajowego [Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 30 czerwca 2015].

Przedstawiona opinia nie jest dla Trybunału wiążąca. Niewykluczone jednak, że wydając wyrok, TSUE weźmie pod uwagę stanowisko i argumenty przytoczone przez rzecznika generalnego. Należy również dodać, że Rzecznik Generalny podkreślił, że opinia odnosi się wyłącznie do jednostek budżetowych gminy Wrocław, tj. jednostek, których dotyczy postępowanie główne. Można jednak przypuszczać, że wydany wyrok stanie się dla Ministerstwa Finansów wyznacznikiem do podjęcia kolejnej decyzji dotyczącej rozliczeń wszystkich gmin i ich jednostek budżetowych.

Omawiane zagadnienie kreuje liczne wątpliwości dotyczące ewentualnych skutków nieuznania gminnych jednostek budżetowych za odrębnych podatników VAT. W szczególności dotyczą one konieczności scentralizowania rozliczeń podatkowych w gminie, wyrejestrowania jednostek budżetowych z rejestru podatników VAT, przeprowadzenia zmian o charakterze organizacyjno-technicznym czy dokonania korekt deklaracji za poprzednie lata. Zdaniem gminy Wrocław, zarejestrowanie jako pojedynczego podatnika VAT gminy wraz z jednostkami budżetowymi przyniosłoby jednak wiele korzyści, takich jak: ułatwienie sprawowania nadzoru nad całością rozliczenia VAT, możliwość zastosowania jednolitej polityki podatkowej w ramach gminy czy też wyeliminowanie opodatkowania wewnętrznych transakcji w gminie. Wiele gmin zdecydowało się na przeprowadzenie „rewolucji” w rozliczeniach podatkowych tuż po wydaniu uchwały NSA, pozostałe postanowiły wstrzymać się z tym do czasu ogłoszenia przez Ministerstwo Finansów oficjalnego stanowiska w tej sprawie. Resort natomiast po skierowaniu przez NSA pytania do TSUE wydał komunikat, w którym potwierdził, że do czasu wydania orzeczenia dotychczasowe podejście stosowane przez Ministerstwo Finansów pozostanie niezmiennie, tj. samorządowe jednostki budżetowe będą traktowane jako odrębni podatnicy VAT [Ministerstwo Finansów 2013; Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 30 czerwca 2015].

W odniesieniu do samorządowych zakładów budżetowych brak jest wątpliwości co do ustalenia statusu prawnopodatkowego tych jednostek. O ich samodzielności i odrębności wobec gminy stanowi przede wszystkim

swoboda gospodarowania środkami finansowymi i rzeczowymi. W świetle bowiem ustawy o finansach publicznych gospodarka finansowa zakładu jest oparta na metodzie budżetowania netto. Oznacza to, że jednostka pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych, ale dopuszcza się także przyznawanie jej dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Stanowisko potwierdzające, że samorządowy zakład budżetowy jest odrębnym od gminy podatnikiem VAT, wyrażone zostało np. w wyroku NSA z 18 października 2011 r. czy też we wspomnianej powyżej uchwale NSA [Kotlarek 2014, s. 16].

3. Częściowe odliczenie VAT

W ramach prowadzonej działalności jednostki samorządu terytorialnego wykonują czynności opodatkowane VAT, jak również takie, które nie dają prawa do odliczenia podatku (tj. czynności zwolnione oraz wyłączone z opodatkowania). W konsekwencji są one zobligowane do stosowania przepisów regulujących kwestię częściowego odliczenia podatku, tj. art. 90 ustawy o VAT, a od 1 stycznia 2016 r. dodatkowo art. 86, ust. 2a–2h ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 90, ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest zobowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego odpowiadających czynnościom, w stosunku do których przysługuje prawo do odliczenia VAT. W sytuacji natomiast gdy brak jest możliwości dokonania bezpośredniej alokacji, tj. wyodrębnienia wspomnianych kwot w całości lub w części, zastosowanie znajduje art. 90, ust. 2 ustawy o VAT, w świetle którego rozliczenie podatku jest dokonywane zgodnie z proporcją sprzedaży. Współczynnik ten wyznacza się poprzez ustalenie procentowego udziału rocznego obrotu osiąganego w związku z czynnościami, dla których przysługuje odliczenie podatku naliczonego w łącznym obrocie, obejmującym kwotę wskazaną w liczniku powiększoną o wysokość obrotu uzyskanego z tytułu czynności, w związku z którymi prawo do zwrotu VAT nie powstaje. Do obliczenia proporcji wykorzystuje się dane dotyczące wysokości obrotu (netto) uzyskanego w r. poprzednim [Ustawa z 11 marca 2004, art. 90, ust. 1–4].

Wyznaczona przez podatnika proporcja podlega zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej i staje się podstawą do ustalenia kwot podatku naliczonego w danym roku podatkowym. W przypadku jednak uzyskania współczynnika o wysokości nieprzekraczającej 2% lub powyżej 98% podatnik może skorzystać z dodatkowych uprawnień określonych w art. 90, ust. 10 ustawy o VAT, umożliwiających pominięcie rzeczywistej wartości współczynnika

sprzedaży. W konsekwencji podatnik ma prawo (nie obowiązek¹) do uznania proporcji poniżej 2% za proporcję zerową, a tym samym możliwość rezygnacji z odliczenia VAT. Może się okazać to korzystne np. w sytuacji, gdy koszty administracyjne ponoszone z tytułu odzyskiwania VAT byłyby relatywnie wysokie w porównaniu z ewentualną kwotą podatku naliczonego. W sytuacji natomiast gdy podatnik uzyska proporcję powyżej 98%², jest on uprawniony do odliczenia VAT w pełnej wysokości pod warunkiem, że kwota podatku niepodlegająca odliczeniu (w skali roku) jest mniejsza niż 500 zł [Martini, Skorupa i Wojda 2014].

Przez wiele lat istniały spory dotyczące uwzględnienia wysokości obrotów związanych z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT w mianowniku współczynnika. Wątpliwości interpretacyjne budziło bowiem użyte w art. 90, ust. 2 ustawy o VAT określenie „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o naliczony”. Kwestia ta była niewątpliwie ważna dla podatników, gdyż uwzględnienie w proporcji czynności niepodlegających opodatkowaniu wpływało na obniżenie wskaźnika, a w konsekwencji na możliwość odliczenia VAT w mniejszej wysokości. Organy podatkowe co do zasady dokonywały wykładni przepisów na niekorzyść podatników, powołując się na zasadę neutralności i równego traktowania podatników, wobec prawa. Przykładem może być interpretacja indywidualna wydana 21 kwietnia 2009 r. (sygn. IBPP1/443-172/09/AL), w której dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał, że: „[...] w przypadku zakupu przez Wnioskodawcę towarów i usług, które nie mogły zostać jednoznacznie przypisane poszczególnym rodzajom działalności (opodatkowanej i niepodlegającej ustawie o VAT), nie mógł on odliczyć podatku naliczonego zawartego w cenie tych towarów lub usług, w pełnym zakresie”. Zmiana podejścia Ministerstwa Finansów nastąpiła dopiero wskutek uchwały NSA z 24 października 2011 r. wydanej w składzie siedmiu sędziów (sygn. I FPS 9/10), którzy jednogłośnie orzekli, że: „Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi 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 (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję

¹ Artykuł 90, ust. 10, pkt 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca marca 2011 r. stanowił, że uzyskanie proporcji poniżej 2% skutkuje brakiem prawa do odliczenia VAT. Regulację tę uznano jednak za niezgodną z Dyrektywą VAT.

² W rzeczywistości przepis ten ma zastosowanie w sytuacji, gdy proporcja kształtuje się w przedziale (98%, 99%>. Uzyskanie współczynnika sprzedaży powyżej 99% skutkuje bowiem zaokrągleniem wyniku w górę do liczby całkowitej, tj. 100%.

sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%)”. Sąd w swojej argumentacji powołał się między innymi na wyrok TSUE z 13 marca 2008 r. (sygn. C 437/06), w którym uznano, że brak jest na gruncie prawa unijnego przepisów regulujących metody podziału podatku naliczonego w stosunku do działalności o charakterze gospodarczym oraz pozbawionej tego charakteru. W konsekwencji w kwestii tej państwa członkowskie UE mają pełną swobodę działania oraz konstrukcji przepisów krajowych z uwzględnieniem zasad unijnych. NSA podkreślił, że do polskich przepisów nie wprowadzono jednak regulacji obligujących podatników do uwzględniania w całkowitym obrocie kwot wynikających z wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT i na tej podstawie orzekł jak wyżej [Uchwała NSA z 24.10.2011; Kotlarek 2014, s. 30–31].

Uchwała podjęta przez NSA pozwoliła podatnikom, w tym w szczególności jednostkom samorządu terytorialnego, na odliczanie 100% podatku naliczonego w sytuacji, gdy wykonują oni zarówno czynności podlegające opodatkowaniu VAT, jak i takie, które są wyłączone spod reżimu opodatkowania. Podejście to mogło jednak być stosowane przez podatników wyłącznie do końca 2015 r. Od 2016 r. obowiązują bowiem przepisy w zakresie odliczania VAT od zakupów wykorzystywanych do celów mieszanych i konieczne stanie się na pierwszym etapie wyznaczanie tzw. prewspółczynnika, a dopiero później wyliczenie proporcji na podstawie art. 90 ustawy o VAT. W konsekwencji, od 1 stycznia 2016 r. podatnicy (w tym JST) dokonujący zakupów do celów mieszanych (tj. do celów działalności gospodarczej i innych celów) są zobowiązani do wyznaczania kwoty podatku naliczonego z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej przez siebie działalności oraz dokonywanych nabyć towarów i usług. Oznacza to, że przyjęty przez danego podatnika „sposób określenia proporcji” będzie musiał spełniać następujące kryteria:

- zapewniać dokonanie odliczenia VAT wyłącznie w odniesieniu do tej części kwoty podatku naliczonego, która proporcjonalnie przypada na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- obiektywnie odzwierciedlać część wydatków, która przypada odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż ta działalność, w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej jest niemożliwe.

W ustawie wskazano przykładowe sposoby, które mogą posłużyć podatnikom do określenia proporcji, w jakiej VAT będzie podlegał odliczeniu. Zaproponowano podatnikom zastosowanie następujących kluczy podziału:

- kadrowego, tj. wskazującego, jaki udział w ogólnej średniorocznej liczbie osób, które wykonują prace w ramach działalności gospodarczej i poza

tą działalnością, stanowi średnioroczna liczba osób wykonujących prace związane wyłącznie z działalnością gospodarczą;

- czasowego, tj. przy uwzględnieniu średniorocznej liczby godzin roboczych przeznaczonych na dane prace (konstrukcja wskaźnika analogiczna do tej powyżej);
- powierzchniowego, tj. przy uwzględnieniu średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do danej działalności (konstrukcja wskaźnika analogiczna do tej powyżej);
- przychodowego, tj. określającego udział rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji oraz innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie przez podatnika wykonywanej działalności innej niż gospodarcza.

Wyznaczenie wskaźnika (zarówno na podstawie jednej z powyższych metod, jak i z zastosowaniem innych kryteriów) będzie dokonywane na podstawie danych z poprzedniego roku podatkowego i będzie podlegać zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej. Wykorzystanie szacunkowych danych (aktualnych dla roku poprzedniego) do obliczenia prewspółczynnika będzie się wiązać z koniecznością urealnienia proporcji po zakończeniu danego roku i dokonania z tego tytułu korekty. Zasada ta obowiązuje także obecnie, w odniesieniu do współczynnika sprzedaży wyznaczanego na podstawie obrotów z r. poprzedniego. Podatnik jest zobowiązany dokonać korekty w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), który następuje po zakończeniu korygowanego roku. Ustawodawca zezwolił na odstąpienie od wyznaczania prewspółczynnika na bazie danych za poprzedni rok na rzecz uzgodnienia prognozy z naczelnikiem urzędu skarbowego. Rozwiązanie to jest dopuszczalne w sytuacji, gdy podatnik uzna, że dane te byłyby niereprezentatywne w stosunku do wykonywanej przez niego działalności oraz dokonywanych nabyć towarów i usług [Ustawa z 9 kwietnia 2015, art. 1, pkt 1, lit. c oraz pkt 9].

Należy podkreślić, że na etapie prac legislacyjnych w Sejmie projekt ustawy zawierał przepis nakładający na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek stosowania metody przychodowej przy określaniu proporcji. Jak bowiem wskazano w uzasadnieniu do ustawy, celem takiego rozwiązania miało być zagwarantowanie pewności prawa podatnikom działającym w sektorze finansów publicznych, a wskazany powyżej „urzędowy” sposób określania proporcji uznano za najbardziej odpowiadający specyfice działalności tych podmiotów. W wyniku jednak zgłaszanych przez przedstawicieli samorządu

terytorialnego wątpliwości Senat podjął decyzję o nieuwzględnieniu tej regulacji w ostatecznym kształcie ustawy. Decyzja ta wydaje się słuszna tym bardziej, że na mocy art. 86, ust. 22 ustawy o VAT Minister Finansów został upoważniony do wydania rozporządzenia, w którym w odniesieniu do niektórych podatników wskazany zostanie najwłaściwszy sposób określania proporcji. Jeśli jednak podatnik uzna, że istnieje bardziej reprezentatywny sposób, będzie miał prawo go zastosować [Senat 2015, s. 2; Ministerstwo Finansów 2015, s. 24].

Wprowadzane z dniem 1 stycznia 2016 r. regulacje mają istotne znaczenie dla samorządów terytorialnych. Są one oceniane przez gminy krytycznie z uwagi na fakt, że implementacja nowych zasad rozliczania podatku naliczonego negatywnie wpłynie na finanse JST oraz będzie wymagać zmian o charakterze administracyjno-technicznym, np. w zakresie modyfikacji systemów informatycznych. Uznanie nowej metody wyliczania proporcji za nieakceptowalną znalazło wyraz np. w piśmie Zarządu Śląskiego Związku Gmin i Powiatów: „Wprowadzenie w życie tych regulacji drastycznie obniży wielkość proporcji (według naszych szacunków wielokrotnie) – do zaledwie kilku procent, co praktycznie będzie skutkowało brakiem możliwości racjonalnych odliczeń VAT za pomocą proporcji. Oczywiście wpłynie to niekorzystnie na finanse samorządów, jednocześnie dodatkowo oddziałując na finanse budżetu Państwa kosztem tych pierwszych”. Ze stanowiskiem tym nie zgadza się jednak Ministerstwo Finansów, które w uzasadnieniu do projektu wskazało, że zmiany nie wpłyną na dochody budżetu państwa ani budżety JST, a celem zmian jest dostosowanie przepisów krajowych do prawa unijnego wynikającego z wyroków TSUE [Śląski Związek Gmin i Powiatów 2015, s.1; Ministerstwo Finansów 2015, s. 55].

W celu ukazania istotności zmian w zakresie ustalenia wysokości podatku naliczonego od zakupu towarów i usług wykorzystywanych w działalności mieszanej przedstawiono przykład obrazujący wysokość współczynnika przed i po zmianie przepisów.

Przykład

Gmina osiągnęła obrót z tytułu czynności:

- opodatkowanych : 500 000 PLN,
- zwolnionych: 200 000 PLN;
- niepodlegających opodatkowaniu VAT: 1 200 000 PLN.

Podatek naliczony, dla którego należy zastosować współczynnik, wynosi 10 000 PLN.

Zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2015 r. współczynnik sprzedaży dla gminy wyniósłby:

$$W = \frac{500\,000 \text{ PLN}}{500\,000 \text{ PLN} + 200\,000 \text{ PLN}} \cdot 100\% \approx 71\%.$$

W konsekwencji gmina miałaby prawo odliczyć 7100 PLN podatku.

Od 1 stycznia 2016 r. konieczne stałoby się dodatkowo wyliczenie wielkości prewspółczynnika (w przykładzie zastosowano kryterium przychodowe):

$$PW = \frac{500\,000 \text{ PLN} + 200\,000 \text{ PLN}}{700\,000 \text{ PLN} + 1\,200\,000 \text{ PLN}} \cdot 100\% \approx 37\%.$$

W konsekwencji po zmianie przepisów wysokość podatku do odliczenia wyniosłaby 2627 PLN ($37\% \cdot 10\,000 \text{ PLN} \cdot 71\%$).

Powyższy przykład obrazuje, że kwota podatku odzyskiwanego przez samorządy ulegnie znaczącemu zmniejszeniu, co powoduje krytykę ze strony jednostek samorządu terytorialnego pod adresem nowych przepisów. Utrudnieniem stanie się też dobór odpowiedniej metodyki dla danej jednostki i opracowanie procedur wyznaczania prewspółczynnika. Z drugiej jednak strony należy pamiętać, że wdrażane przepisy mają służyć realizacji zasady, zgodnie z którą odliczenie podatku możliwe jest wyłącznie od wydatków wykorzystywanych do działalności opodatkowanej.

Zakończenie

Prawo do odliczania VAT przez jednostki samorządu terytorialnego jest od kilku lat tematem wywołującym wiele pytań i budzącym liczne kontrowersje przede wszystkim z uwagi na nieprecyzyjnie sformułowane przepisy podatkowe i rozbieżności w ich interpretacji. Wątpliwości gmin w zakresie dokonywania rozliczeń z tytułu VAT dotyczą obecnie w szczególności aspektu podmiotowości jednostek budżetowych jako podatników VAT oraz możliwości odliczenia VAT w przypadku nabycia towarów i usług, które są wykorzystywane zarówno w działalności podlegającej, jak i niepodlegającej opodatkowaniu VAT.

Konieczność oczekiwania przez samorządy na rozstrzygnięcie TSUE w sprawie statusu prawnopodatkowego jednostek budżetowych prowadzi do braku pewności co do prawidłowości dokonywanych rozliczeń i negatywnie wpływa na bieżącą działalność gmin i proces planowania przez nie dalszych inwestycji. Wiele wątpliwości powstaje również w odniesieniu do wprowadzanych od 2016 r. przepisów dotyczących odliczania VAT od zakupów wykorzystywanych w działalności mieszanej. Pojawiają się pytania o słuszność wybrania danej metody, co dodatkowo rodzi obawy podatników co do kwestionowania ich podejścia przez organy podatkowe i skarbowe. Dodatkowo nowe regulacje zmniejszą wpływy do budżetów gmin z tytułu odzyskiwanego podatku VAT.

Należy podkreślić, że pomimo wielu problemów i niejasności towarzyszących samorządom w korzystaniu z przysługującego im prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony, nie rezygnują one z tego uprawnienia, a wręcz starają się uzyskać pozytywne dla siebie rozstrzygnięcie. Potwierdzeniem tego są coraz liczniej wydawane interpretacje oraz orzeczenia sądów administracyjnych. Działanie to jest jak najbardziej uzasadnione w kontekście obowiązku racjonalnego dysponowania środkami publicznymi przez gminy i powinno być powszechnie stosowaną przez nie praktyką.

Bibliografia

- Interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z 23 lipca 2013 r., sygn. IBPP3/443-492/13/AŚ, <http://sip.mf.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].
- Kotlarek, N., 2014, *Warunki ubiegania się o zwrot podatku od towarów i usług przez jednostki samorządu terytorialnego na przykładzie gminy Kleszczewo oraz miasta Inowrocław w latach 2009–2013*, praca magisterska, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań, [maszynopis niepublikowany].
- Martini, J., Skorupa, P., Wojda, M., 2014, *VAT 2014. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa, <https://sip.legalis.pl/documentview.seam?documentId=mjxw62zoge4tkmbwgezdsjoobqxlrrg43donbrgryzq> [dostęp: 27.06.2015].
- Ministerstwo Finansów, 2013, *Trybunał Sprawiedliwości UE wypowie się w sprawie VAT w gminach*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty> [dostęp: 27.06.2015].
- Ministerstwo Finansów 2015, *Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych*.

- Opinia Rzecznika Generalnego Niila Jaaskinena z dnia 30 czerwca 2015 r., <http://curia.europa.eu> [dostęp: 10.07.2015].
- Postanowienie NSA z 10 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 311/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, Dz.U. z 2015 r. poz. 736.
- Senat, 2015, *Uzasadnienie do uchwały Senatu w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych*, druk 3273.
- Śląski Związek Gmin i Powiatów, 2015, *Stanowisko zarządu Śląskiego Związku Gmin i Powiatów w sprawie projektu ustawy zmieniającego ustawę o podatku od towarów i usług*, http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2015/kgn/materialy/834_szgp.pdf [dostęp: 5.07.2015].
- Uchwała NSA z 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].
- Uchwała NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U., nr 16, poz. 95.
- Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz.U., poz. 605.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U., nr 54, poz. 535 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U., nr 157 poz. 1240.
- Wyrok NSA z 23 marca 2010 r., sygn. I FSK 273/09,; <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].
- Wyrok WSA w Gliwicach z 3 grudnia 2012 r., sygn. III SA/Gl 1262/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp: 27.06.2015].