



■ prawo dla
samorządu

ZIEMSKI &
PARTNERS

Podatek od towarów i usług

Michał Kostrzewa
radca prawny

ODLICZANIE VAT

VAT do odzyskania z uwagi na zmianę przeznaczenia majątku

Postanowienie NSA z dnia 22.12.2016 r. o sygn. I FSK 972/15 - [pytanie prejudycjalne do TSUE](#)

1. Czy (...) gminie przysługiwać będzie prawo do odliczenia (poprzez dokonanie korekty) podatku naliczonego związanego z jej wydatkami inwestycyjnymi w sytuacji, gdy:
 - w początkowym okresie po wytworzeniu (nabyciu) dobro inwestycyjne wykorzystywane było na cele działalności niepodlegającej opodatkowaniu (w ramach realizacji przez gminę zadań organu władzy publicznej w zakresie przysługującego mu imperium);
 - sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego uległ zmianie i będzie ono wykorzystywane przez gminę również do wykonywania czynności opodatkowanych;

(...)

[Opinia Rzecznika Generalnego TSUE z dnia 19 kwietnia 2018 r. w sprawie C-140/17](#)

Gminie powinno przysługiwać prawo do odliczenia w drodze korekty podatku naliczonego w odniesieniu do wydatków inwestycyjnych, jeżeli przy ich pomocy wykonuje czynności opodatkowane, także w przypadku gdy dane dobro było początkowo wykorzystywane na cele działalności niepodlegającej opodatkowaniu.

Dla późniejszego powstania prawa do odliczenia (a więc w trakcie wykorzystywania inwestycji) nie jest konieczne precyzyjne wyrażenie przez podatnika zamiaru wykorzystania inwestycji do czynności opodatkowanych w okresie ponoszenia wydatków.

ODLICZANIE VAT

VAT do odzyskania z uwagi na zmianę przeznaczenia majątku



PREWSPÓŁCZYNNIK VAT

Jak ustala się wartość prewspółczynnika:

- 1) metody ustawowe
- 2) metody indywidualne
- 3) metody określone rozporządzeniem Ministra Finansów – dedykowane w szczególności dla:
 - urzędów gmin
 - jednostek budżetowych
 - zakładów budżetowych

Podstawowe problemy związane z określaniem wartości prewspółczynnika:

- wyliczenie prewspółczynnika w oparciu o przepisy rozporządzenia Ministra Finansów skutkuje niewielkim zakresem odliczenia VAT dla JST
- organy podatkowe zasadniczo nie akceptują stosowania przez urzędy gmin, jednostki budżetowe i zakłady budżetowe metod obliczania prewspółczynnika innych niż określone rozporządzeniem Ministra Finansów

PREWSPÓŁCZYNNIK VAT

Możliwość odstąpienia od prewspółczynnika obliczanego zgodnie z rozporządzeniem MF

- I. Dyrektor KIS (organy podatkowe) generalnie nie zgadzają się na odstąpienie przez JST od prewspółczynnika obliczanego zgodnie z rozporządzeniem MF.
- II. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie jest w tym zakresie jednolite, tym niemniej zapada coraz więcej wyroków potwierdzających możliwość zastosowania przez jednostkę samorządu indywidualnie opracowanej metody odliczenia VAT (indywidualnego prewspółczynnika).

Przykładowe rozstrzygnięcia sądów pozytywne dla JST:

1. Wyrok WSA w Łodzi z 16 lutego 2017 r. (I SA/Łd 1014/16) - możliwość zastosowania prewspółczynnika powierzchniowego.
2. Wyrok WSA w Rzeszowie z 5 października 2017 r. (I SA/Rz 493/17) - możliwość zastosowania indywidualnego prewspółczynnika do zakupów związanych z budową, modernizacją i bieżącą eksploatacją infrastruktury wodno-ściekowej.
3. Wyrok WSA w Rzeszowie z 15 grudnia 2016 r. (I SA/Rz 881/16) - możliwość zastosowania prewspółczynnika powierzchniowego.
4. Wyrok WSA w Poznaniu z 9 maja 2017 r. (I SA/Po 1626/16) - możliwość zastosowania prewspółczynnika obliczanego w oparciu o kryterium zatrudnienia.

Odliczanie VAT od wydatków na wodociągi i kanalizację

Możliwość odstąpienia od prewspółczynnika obliczanego zgodnie z rozporządzeniem MF – na przykładzie wydatków dot. WOD-KAN

1. Interpretacja indywidualna z 30 marca 2017 r. (sygn. 1061-IPTPP2.4512.33.2017.2.MC)

Gmina będzie realizować projekt budowy oczyszczalni wraz z kanalizacją. **Po zakończeniu projektu, Gmina będzie świadczyć usługi odprowadzania ścieków na rzecz:** osób fizycznych, osób prawnych, jednostek organizacyjnych Gminy (Urzędu Gminy i jednostek budżetowych utworzonych przez Wnioskodawcę).

Wnioskodawca w pierwszej kolejności będzie zobowiązany, na podstawie art. 86 ust. 2a ustawy i przepisów ww. rozporządzenia w sprawie sposobu określenia proporcji.

Wnioskodawca będzie też obowiązany, do proporcjonalnego odliczenia podatku, wg art. 90 ust. 2 i 3.

2. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 4 kwietnia 2017 r. (sygn. I SA/Bd 64/17)

W ocenie sądu: odstępując od metod wskazanych w rozporządzeniu Gmina powinna w przekonujący sposób wykazać w swoim stanowisku, zgodnie z art. 86 ust. 2h u.p.t.u., że są one w danej sytuacji nieodpowiednie i dlatego właściwe jest użycie innej metody. Zdaniem Sądu, nie może to polegać wyłącznie na lakonicznym stwierdzeniu, że przyjęty przez stronę prewspółczynnik jest najbardziej dokładny.

(...) skarżąca (...) nie wyjaśniła dlaczego metody wskazane w rozporządzeniu są nieodpowiednie. W rezultacie, właściwym sposobem określenia proporcji jest sposób wynikający z rozporządzenia.

3. Wyrok WSA w Rzeszowie z 5 października 2017 r. (sygn. I SA/Rz 493/17)

Gmina na możliwość zastosowania indywidualnego prewspółczynnika do zakupów związanych z budową, modernizacją i bieżącą eksploatacją infrastruktury wodno-ściekowej.

Kwalifikowalność VAT – ocena prawa do odliczenia

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17.06.2016 r. (IBPP3/4512-151/16/EJ)

Dotyczy prawa do odliczenia od wydatków na termomodernizację budynków szkół i przedszkoli, w których ma miejsce najem niektórych pomieszczeń. W interpretacji wskazano m.in.:

(...) realizowana przez niektóre jednostki budżetowe Miasta sprzedaż opodatkowana jest niewielka, a zyski z tytułu najmu obiektów lub pomieszczeń nie są (...) znaczące. Dotyczy to:

- **Miejskiego Przedszkola nr xx** - przedmiotem najmu jest jedno pomieszczenie wynajmowane na cele edukacyjne; pomieszczenie stanowi 5,25% powierzchni całego obiektu; umowy najmu są okresowe, a zyski nie są znaczące (...).
- **Miejskiego Przedszkola nr xy** - przedmiotem najmu jest część sali, co stanowi 1,85% całej powierzchni użytkowej; umowa najmu jest okresowa, a przewidywane zyski z tytułu najmu nie są znaczące dla budżetu.

Inwestycja służy przede wszystkim do wypełnienia zadań publicznoprawnych Gminy, dla których nie występuje w charakterze podatnika, w związku z czym (...) nie ma prawa do odliczenia (...)

Wg organu zakres tego wykorzystania jest na tyle niewielki (nieznaczący), że nie może on skutkować wystąpieniem prawa do odliczenia również w przypadku „scentralizowania” rozliczeń Gminy (...).

W omawianych okolicznościach (...) nie występuje związek przyczynowo-skutkowy, który decydowałby o prawie do odliczenia (...).

(...) **związek jest zbyt nieuchwytny, mało konkretny w porównaniu do wyraźnego i jednoznacznego związku tych wydatków z czynnościami niepodlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT.**

Kwalifikowalność VAT – ocena prawa do odliczenia

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10.11.2017 r.

(0111-KDIB3-2.4012.557.2017.1.AR)

Prawo do odliczenia od wydatków na termomodernizację szkoły. W interpretacji wskazano m.in.:

Gmina realizuje projekt modernizacja energetyczna budynków. **Obiekt szkoły będzie służył działalności mieszanej:**

- a) najem miejsca na dachu budynku szkoły na antenę; kwota czynszu: 119 zł brutto/m-c,
- b) najem powierzchni szkoły (kuchnia i kiosk); czynsz: 438,60 zł za m-c, powierzchnia najmu 120 m²,
- c) umowy z osobami fiz. najmu hali sportowej; czynsz: 40 zł/h (648 m² powierzchni); najem przez 3 h/m-c.

W budynku występują różne kategorie czynności: opodatkowane, zwolnione i niepodlegające VAT.

Przewidywane zyski z tytułu najmu obiektu nie są znaczące dla budżetu. Gmina będzie realizowała zadanie w zakresie realizacji zadania publicznego, nie celem zwiększenia obrotów z działalności komercyjnej.

Czy Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dotyczących przeprowadzenia termomodernizacji budynku użyteczności publicznej t.j. Szkoły Podstawowej w B.?

(...) chociaż odpłatnie realizowane przez Gminę czynności polegające na odpłatnym udostępnianiu powierzchni dachu na anteny, powierzchni szkoły (kuchni i kiosku) oraz hali sportowej na podstawie umowy najmu stanowią niewątpliwie czynności cywilnoprawne, dla których Gmina występować będzie w charakterze podatnika VAT, **to jednak w przedmiotowej sprawie Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia (...).**

Taki związek jest bowiem zbyt nieuchwytny i marginalny w porównaniu do wyraźnego związku tych wydatków z czynnościami niepodlegającymi VAT (...).

Kwalifikowalność VAT – ocena prawa do odliczenia

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8.11.2016 r.

(1061-IPTPP2.4512.414.2016.1.KW)

Interpretacja dotyczy **prawa gminy do odliczenia podatku naliczonego** z faktur dokumentujących wydatki poniesione **w związku z realizacją inwestycji polegającej na budowie świetlic wiejskich.**

Stanowisko organu:

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że obrót z tytułu odpłatnego wynajmowania przedmiotowych świetlic jest nikły w stosunku do wartości nakładów poniesionych na wybudowanie tych świetlic. Jak wskazał Wnioskodawca, ww. obrót z tytułu wynajmu świetlicy A pozostaje w stosunku setnych procenta do ich wartości, natomiast w przypadku świetlicy B – w dziesiątych procenta do ich wartości, zatem zakres wykorzystywania komercyjnego jest minimalny.

(...) należy stwierdzić, że pomimo wyeksponowania przez Wnioskodawcę odpłatnego celu udostępniania świetlic wiejskich, **związek ten jest na tyle nieznaczący, że nie może on skutkować wystąpieniem prawa do odliczenia. Wykorzystanie ww. świetlic do celów komercyjnych, jest marginalne w stosunku do wydatków poniesionych na realizację inwestycji.**

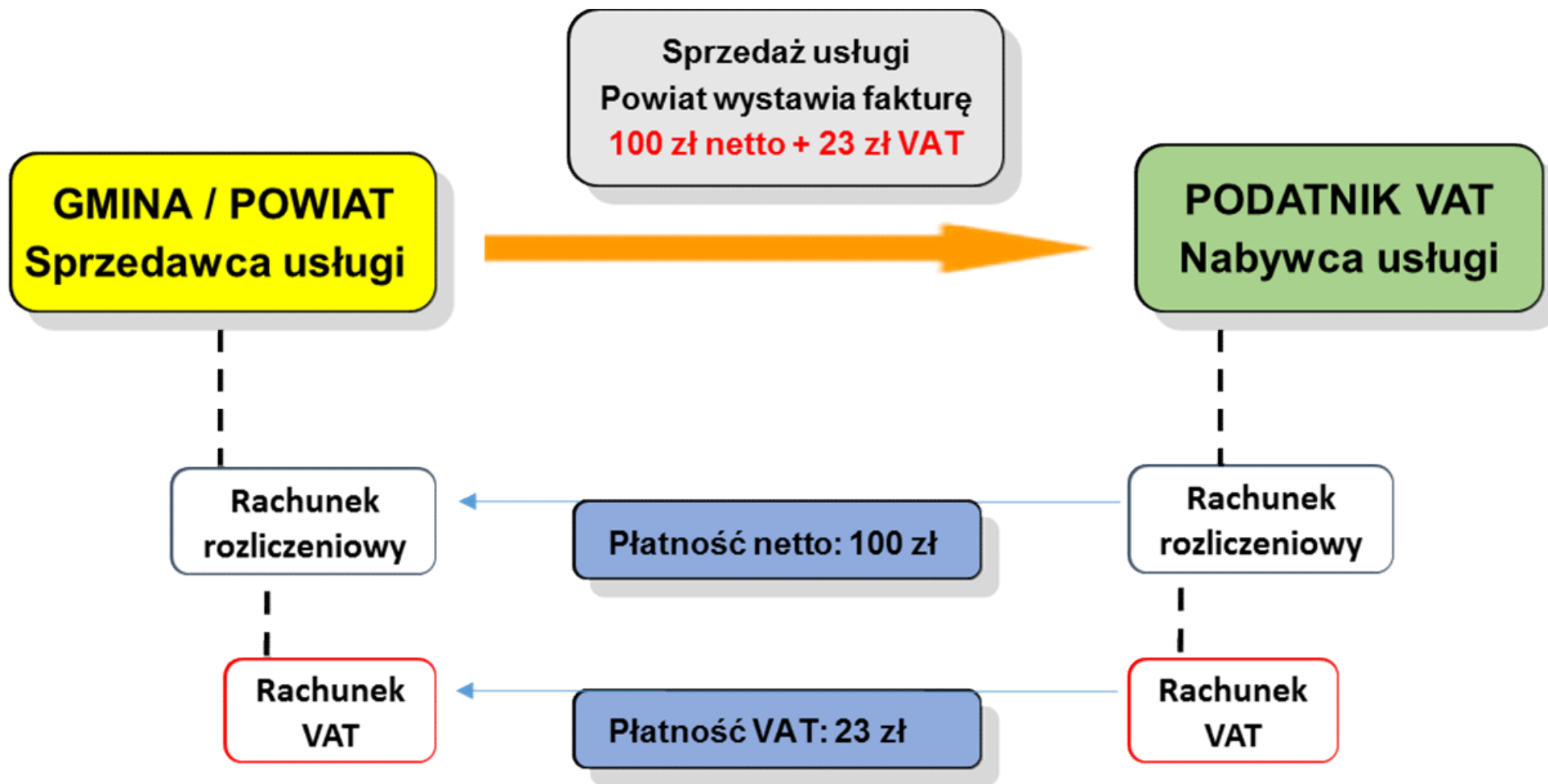
(...) W ocenie Organu **związek z czynnościami opodatkowanymi w stopniu, który wynika z opisu sprawy jest nikły. Zakres wykorzystania przedmiotowej inwestycji do działalności opodatkowanej Wnioskodawcy, jest na tyle nieuchwytny, że nie może skutkować wystąpieniem prawa do odliczenia.**

Kwalifikowalność VAT

Przykłady projektów, w których może wystąpić częściowe prawo odliczenia:

1. zakup sprzętu elektronicznego (w tym projekty dotyczące *e-usług*),
2. termomodernizacja budynku urzędu,
3. termomodernizacja budynków jednostek organizacyjnych (np. szkół),
4. uzbrojenie stref inwestycyjnych,
5. budowa obiektów sportowych (np. boiska sportowe).

Płatność podzielona (split payment)



Płatność podzielona (split payment)

USTAWA PRAWO BANKOWE - Rachunek VAT

Art. 62a. 1. Dla rachunku rozliczeniowego bank prowadzi rachunek VAT.

(...)

3. Dla rachunków rozliczeniowych prowadzonych dla tego samego posiadacza bank prowadzi jeden rachunek VAT, niezależnie od liczby prowadzonych dla tego posiadacza rachunków rozliczeniowych. W przypadku prowadzenia więcej niż jednego rachunku rozliczeniowego dla tego samego posiadacza bank prowadzi, na wniosek tego posiadacza, więcej niż jeden rachunek VAT.

(...)

6. Otwarcie i prowadzenie rachunku VAT nie wymaga zawarcia odrębnej umowy.



■ prawo dla
samorządu

ZIEMSKI &
PARTNERS

DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ

Michał Kostrzewa

tel. 504 01 51 51

e-mail: mko@michalkostrzewa.pl