



KONIECZNY
GRZYBOWSKI
POLAK

01.17.20.2.2.2015

SPRAWOZDANIE WSTĘPNE Z AUDYTU

Audyt efektywność w zakresie zarządzania dochodami i wydatkami (Audyt
możliwości odliczenia podatku VAT).

Miasto i Gmina Lidzbark

Poznań, sierpień 2015

Konieczny, Grzybowski, Polak Kancelaria Prawna sp. k.

Kochanowskiego 4/7
60-844 Poznań
NIP: 781 188 58 23

tel./fax +48 61 842 00 29
biuro@kancelaria-kgp.pl
www.kancelaria-kgp.pl

nr rachunku: 92 1030 0019 0109 8503 0004 1200

WSTĘP	3
ROZDZIAŁ I	4
1.OKREŚLENIE OBSZARU AUDYTU	4
2.DATA SPORZĄDZENIA.....	4
3. NAZWA I ADRES JEDNOSTKI AUDYTOWANEJ.....	4
4. AUDYTOR WEWNĘTRZNY.....	4
5. CEL PRZEPROWADZENIA PROCESU AUDYTU	4
6. ZAKRES PRZEDMIOTOWY PROCESU AUDYTU	5
7. TERMINY, W KTÓRYCH PRZEPROWADZONO AUDYT.....	5
ROZDZIAŁ II	5
1. PODJĘTE DZIAŁANIA I ZASTOSOWANE TECHNIKI PRZEPROWADZENIA PROCESU	5
2. KRYTERIA OCENY STANU FAKTYCZNEGO ORAZ KLASYFIKACJA WYNIKÓW DLA POSZCZEGÓLNYCH KRYTERIÓW.....	6
3. USTALENIE STANU FAKTYCZNEGO ORAZ JEGO OCENA W ZAKRESIE WYZNACZONYCH KRYTERIÓW.....	7
3.1. Analiza stanu prawnego.....	7
3.2. Analiza poszczególnych inwestycji rekomendacje do co możliwych działań efektywnościowych	27
3.3. Pozostałe rozliczenia podatku VAT.....	33
4. WSKAZANIE SŁABOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ ORAZ ANALIZĘ ICH PRZYCZYN	33
5. ZALECENIA W SPRAWIE WYELIMINOWANIA SŁABOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ LUB WPROWADZENIA USPRAWNIEŃ.	34
6. OPINIA AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO W SPRAWIE ADEKWATNOŚCI, SKUTECZNOŚCI I EFEKTYWNOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ W OBSZARZE RYZYKA OBJĘTYM ZADANIEM ZAPEWNIAJĄCYM.....	35
ROZDZIAŁ III.....	35
1. WYKAZ ADRESATÓW SPRAWOZDANIA	35
2. LICZBA EGZEMPLARZY SPRAWOZDANIA.....	35
Bibliografia:	36
I. Pozycje zwarte	36
II. Akty prawne.....	36

WSTĘP

Działając w oparciu o wypracowane standardy profesjonalnego podejścia do audytowanych jednostek wyodrębnienie niniejszego zadania audytowego zostało poprzedzone zestawem odpowiednich czynności audytorskich, na które m. in. składały się działania takie jak zapoznanie się audytowaną jednostką.

Na tę można powiedzieć najbardziej ogólną część czynności audytorskich składało się zapoznanie z licznymi przekazanymi przez kierownictwo urzędu oraz dostępnymi na stronach internetowych dokumentami, aktami i informacjami o audytowanej jednostce.

W odniesieniu do dokumentów dotyczących szczegółowo przeprowadzonego zadania audytowego otrzymano m.in. następujące dokumenty: wypełnioną przez audytowaną j.s.t. tabelę dotyczącą inwestycji, dokumenty księgowe dotyczące poszczególnych inwestycji, umowy dotyczące przekazywania inwestycji.

Nadto dokonano analizy informacji dotyczących zrealizowanych przez j.s.t. inwestycji dostępnych na stronie bip Urzędu.

W ramach czynności audytowych odbywały się rozmowy/spotkania z Kierownictwem Urzędu Miasta i Gminy w Lidzbarku tj. Panem Burmistrzem, Panem Zastępcą Burmistrza, Panem Sekretarzem oraz Panią Skarbnik dotyczące zagadnień ogólnoaudytowych związanych z funkcjonowaniem gminy jak również szczegółowych dotyczących niniejszego zadania audytowego.

Audyt wewnętrzny objął również swoim zakresem Urząd Miasta i Gminy w Lidzbarku oraz jednostki organizacyjne Gminy.

ROZDZIAŁ I

1.OKREŚLENIE OBSZARU AUDYTU

Audyt efektywność w zakresie zarządzania dochodami i wydatkami (audyt możliwości odliczenia podatku VAT).

2.DATA SPORZĄDZENIA

26 sierpnia 2015 r.

3. NAZWA I ADRES JEDNOSTKI AUDYTOWANEJ

Miasto i Gmina Lidzbark, Ul. Sądowa 21, 13-230 Lidzbark.

4. AUDYTOR WEWNĘTRZNY

W składzie zespołu audytorskiego działającego pod kierownictwem Tomasza Gorczyckiego czynności audytorskie wykonywały następujące osoby:

1. Tomasz Gorczycki-Audytorski wewnętrzny, prawnik.
2. Diana Mudrewicz- specjalista ds. audytu wewnętrznego.
3. Tomasz Grzybowski-Radca prawny.
4. Rafał Sobera - prawnik, specjalista z zakresu prawa podatkowego.

5. CEL PRZEPROWADZENIA ZADANIA AUDYTOWEGO

Podstawowym celem audytu jest dostarczenie kierownikowi jednostki samorządu terytorialnego – Burmistrzowi Lidzbarka niezależnej informacji, racjonalnego zapewnienia i opinii na temat efektywność w zakresie zarządzania dochodami i wydatkami przez pryzmat możliwości odzyskania podatku VAT oraz wskazanie możliwych do zastosowania ulepszeń w zakresie wewnętrznej organizacji jednostki w procesie odzyskiwania podatku VAT.

6. ZAKRES PRZEDMIOTOWY ZADANIA AUDYTOWEGO

W zakresie przedmiotowym audyt objął:

1. Analizę rodzajową inwestycji.
2. Analizę poszczególnych inwestycji.
3. Analizę stanu prawnego.
4. Rekomendacje co do możliwych działań efektywnościowych.

7. TERMINY, W KTÓRYCH PRZEPROWADZONO AUDYT

Czas trwania audytu: lipiec – sierpień 2015 r.

Okres objęty audytem: styczeń 2010 r. – sierpień 2015 r.

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 służbowymi,
- uzyskanie wyjaśnień i informacji od pracowników audytowanej jednostki w oparciu o rozmowy i wywiady z pracownikami.

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.

Ponadto uzyskano wyjaśnienia i informacje od Pani Skarbnik, Pana Sekretarza, Zastępcy Burmistrza, Burmistrza Miasta i Gminy Lidzbark.

2. KRYTERIA OCENY STANU FAKTYCZNEGO ORAZ KLASYFIKACJA WYNIKÓW DLA POSZCZEGÓLNYCH KRYTERIÓW.

Oceny stanu faktycznego dokonano w oparciu o następujące kryteria:

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t.j. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054).
2. Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.).
3. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006, poz. 347).
4. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).
5. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. 2013 r. poz. 247).

Przyjęto następujący sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów.

1. Analiza związku zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi – kryterium art. 86 ust. 1 ustawy.
2. Podmiotowość podatkowa jednostek samorządu terytorialnego-kryterium art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.
3. Relacje pomiędzy gminą a jednostkami organizacyjnymi gminy - kryterium - orzecznictwo, interpretacje urzędów skarbowych, wnioski o indywidualną interpretację.
4. Sposób określenia proporcji – kryterium art. 86 ust. 2b.

5. Dokonywanie odliczenia w przypadku zmiany przeznaczenia środka trwałego lub nieruchomości wykorzystywanych do tej pory dla celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, na związane z prowadzoną działalnością gospodarczą - kryterium art. 86 ust. 7b ustawy o VAT.
6. Określenie zasad postępowania w przypadku zmiany zakresu wykorzystania zakupionych towarów i usług-kryterium art. 90c ust. 1 i 2 ustawy o VAT.
7. Prowadzenie rejestrów i ewidencji-kryterium art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

3. USTALENIE STANU FAKTYCZNEGO ORAZ JEGO OCENA W ZAKRESIE WYZNACZONYCH KRYTERIÓW

Przedmiotem niniejszego audytu jest określenie możliwości podjęcia przez Gminę Lidzbark działań mających na celu uzyskanie zwrotu lub nadpłaty podatku VAT naliczonego z inwestycji zrealizowanych w okresie od 2010 do 2015 roku, jak również określenie możliwych działań w stosunku do planowanych lub aktualnie realizowanych inwestycji, tak aby możliwe było optymalne rozliczenie podatku VAT naliczonego od wydatków poniesionych na te inwestycje.

3.1. ANALIZA STANU PRAWNEGO.

Gmina wykonuje zadania na rzecz wspólnoty lokalnej na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.). W ramach realizowanych zadań na rzecz wspólnoty lokalnej Gmina w poprzednich latach realizowała szereg inwestycji komunalnych. Ponadto w bieżącym roku, jak również na lata przyszłe Gmina planuje realizację kolejnych wydatków i inwestycji, w ramach swojej działalności statutowej.

Gmina posiada numer NIP nadany jej przez właściwego dla niej Naczelnika Urzędu Skarbowego, jak również jest zarejestrowanym i czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług (VAT).

Aktualnie Gmina rozważa możliwości optymalizacji swoich rozliczeń w podatku VAT w zakresie w jakim jest to dopuszczalne i możliwe przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa, z uwzględnieniem aktualnego orzecznictwa oraz praktyki organów skarbowych.

Przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wprowadza ogólną zasadę przysługiwania podatnikowi prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Art. 86 ust.2 pkt 1 lit a ustawy o VAT stanowi, że kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

W konsekwencji prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione następujące warunki:

- a) odliczenia podatku tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług;
- b) towary i usługi nabyte przez podatnika, przy okazji nabycia których został naliczony podatek VAT przez kontrahenta, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatnika.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa, warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego po stronie podatnika (powstanie zobowiązania podatkowego)¹. Związek ten może mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

Warunek zachowania związku zakupów z działalnością opodatkowaną, jest mocno akcentowany w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE; wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości, ETS). W orzeczeniu z dnia 6 kwietnia 1995 r. (Sprawa C-4/94 BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise), TSUE 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), TSUE nie miał wątpliwości, że artykuł 2 Pierwszej Dyrektywy² i artykuł 17 ust. 2, 3 i 5 Szóstej Dyrektywy³ 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

¹ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 maja 2009 r. I SA/Bk 113/2009

² Pierwsza Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG) (Dz.Urz.UEL 1967, nr 71, poz 1301)

³ Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. UE L 1977, nr 145, poz. 1) – dyrektywa ta poprzedzała obecnie obowiązującą Dyrektywę VAT.

bezpośredniego związku pomiędzy daną transakcją nabycia a daną transakcją (lub transakcjami) sprzedaży, uprawniającymi do dokonania odliczenia.

Należy zauważyć, że co do zasady możliwość odliczenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest nieobligatoryjnym **uprawnieniem** podatnika. Do suwerennej woli podmiotu należy podjęcie decyzji czy i w jakim zakresie zamierza skorzystać z tego uprawnienia. Rezygnacja przez podatnika z tego prawa jest dopuszczalna bez jakichkolwiek warunków, które podatnik musiałby spełnić. Uprawnienie do zmniejszenia podatku powstaje i istnieje z mocy prawa i pozbawienie podatnika tego uprawnienia możliwe jest tylko w ściśle określonych przepisami prawa przypadkach. Generalnie wszelkie ograniczenia w prawie do odliczenia stanowią wyjątek od reguły, którą jest prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Ograniczenia takie nie mogą więc być interpretowane rozszerzająco.

Trybunał Sprawiedliwości UE analizując te kwestie 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 całości neutralny sposób”*. Jedyne ograniczenia w prawie do odliczenia, które istnieją w polskim podatku od towarów i usług zostały ustanowione w oparciu o przepisy Dyrektywy VAT. Oznacza to również, że polski ustawodawca nie może uzależnić możliwości skorzystania z prawa do odliczenia od spełnienia dodatkowych warunków, nie przewidzianych prawem wspólnotowym.

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 jest wykonywana, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 9 ust. 1 Dyrektywy VAT).

Na gruncie prawa polskiego, nie każdy podatnik może mieć prawo do odliczenia, a tylko ten, który prowadzi działalność gospodarczą (art. 15 ustawy o VAT) a także podatnicy określani w art. 16 ustawy o VAT. Działalność podatnika w Polsce polegająca na dokonywaniu czynności opodatkowanych nie jest zdeterminowana miejscem, ich wykonywania, celem czy też efektem tej działalności. Jednakże działalność gospodarcza musi być prowadzona aby podatnik miał prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego. Reguła ta znajduje liczne potwierdzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych w których wyraźnie odmawiano możliwości opodatkowania podatkiem od towarów i usług (a tym samym możliwości skorzystania z odliczenia na podstawie art. 86

ustawy o VAT) czynnościom, które prowadzone były w ukierunkowaniu na sprawy osobiste a nie prowadzoną działalność handlową (gospodarczą)⁴. Na takim samym stanowisku stoi orzecznictwo na poziomie Unii Europejskiej. Trybunał Sprawiedliwości UE w orzeczeniu w sprawie 89/81 słusznie zauważył: „W przypadku gdy działalność danej osoby polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia, brak jest podstawy opodatkowania, a zatem przedmiotowe nieodpłatne usługi nie podlegają podatkowi VAT. W takich okolicznościach osoba świadcząca usługi musi być traktowana na równi z ostatecznym konsumentem, bowiem znajduje się na ostatnim etapie łańcucha produkcji i dystrybucji. W rzeczywistości, związek pomiędzy tą osobą a otrzymującym towary lub usługi nie mieści się w jakiegokolwiek kategorii kontaktów mogących podlegać harmonizacji podatkowej skutkującej neutralnością konkurencji (...)”⁵.

Kwestią sporną, budzącą wątpliwości zarówno na gruncie orzecznictwa administracyjnego jak i sądowego było rozstrzygnięcie kwestii ustalenia momentu od którego dany podmiot otrzymuje atrybut podatnika podatku od towarów i usług i idące za tym obowiązki i uprawnienia (w tym prawo do odliczania podatku naliczonego. Ostatecznie dominującą pozycję uzyskała wykładnia, która akcentowała faktyczne dokonywanie czynności podlegających opodatkowaniu, nawet wówczas gdy podmiot nie dopełnił obowiązków formalnych o charakterze rejestracyjnym i nie posiadał nadanego przez organy skarbowe formalnego statusu podatnika. Rozstrzygając tą kwestię, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, nie ma znaczenia, dla uznania danego podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług, dopełnienie przez niego obowiązku rejestracji przewidzianego w art. 96 ustawy o VAT. Istotne jest jedynie, czy podmiot ten spełnia kryteria określone w art. 15. Jeżeli tak, to jest podatnikiem podatku od towarów i usług w sensie obiektywnym, a więc niezależnie od spełnienia wymogu formalnego, jakim jest rejestracja⁶.

Wątpliwości interpretacyjne budziło również określenie, czy do możliwości skorzystania z prawa do odliczenia podatku należnego konieczna jest ekonomiczna efektywność działalności, a w szczególności czy możliwe jest korzystanie z prawa do odliczeń już na etapie realizacji inwestycji, kiedy jeszcze nie przynosi ona ekonomicznych korzyści. W tym zakresie do tego kontekstu uprawnienia do odliczeń odniósł się Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu w sprawie 268/83: *W odniesieniu do pytania o moment, w którym rozpoczyna się wykorzystanie nieruchomości, najpierw należy wskazać, że działalność gospodarcza, o której mowa w art. 4 ust. 1, może polegać na szeregu kolejnych transakcji, jak to w istocie wynika z brzmienia art. 4 ust. 2,*

⁴⁴ Por. np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29 sierpnia 2008 r. I SA/Łd 295/2008

⁵ J. Martini, Ł. Karpiesiuk: *VAT w orzecznictwie ETS*, s. 392.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 2009 r. I FSK 1831/2007

który odnosi się do «wszelkich czynności producentów, handlowców i osób świadczących usługi». Czynności przygotowawcze, takie jak nabycie nieruchomości, które stanowią część tych transakcji należy same w sobie traktować jako stanowiące działalność gospodarczą⁷. Nie jest także istotny moment, (ani nawet sam fakt wystąpienia), w którym pojawi się sprzedaż wynikająca z tych wydatków. Jeśli brak sprzedaży nie jest działaniem celowym i zamierzonym, to fakt taki nie wyłącza możliwości skorzystania z prawa do zmniejszenia podatku należnego. W ten sposób system podatkowy nie każe dodatkowo przedsiębiorcy za nieefektywność ekonomiczną jego przedsięwzięć gospodarczych. Trybunał Sprawiedliwości UE w sprawie C-37/95 jednoznacznie przychylił się do stanowiska, że: *Artykuł 17 VI dyrektywy należy interpretować w taki sposób, aby umożliwić podatnikowi działającemu w ramach swojej działalności opodatkowanej odliczenie podatku VAT przypadającego do zapłaty z tytułu nabycia towarów i usług stanowiących inwestycje z przeznaczeniem na działalność opodatkowaną. Prawo do odliczeń obowiązuje także w przypadku, gdy z powodów od niego niezależnych podatnik nigdy nie wykorzystał nabytych towarów i usług do prowadzenia działalności opodatkowanej*⁸.

Podatnik musi sam dokonać czynności opodatkowanych – nie jest możliwe przekazanie towaru innemu podmiotowi w ramach czynności nieopodatkowanej i późniejsze ubieganie się o zmniejszenie kwoty podatku należnego na podstawie czynności opodatkowanych wykonywanych przez drugi podmiot. Dostawa towarów i usług pod tytułem nieodpłatnym nie będzie w takim przypadku stanowiła czynności opodatkowanej⁹.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 pkt 1 prawo do obniżenia kwoty podatku należnego występuje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. 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 (art. 86 ust. 11). Istotny elementem w zakresie tej kwalifikacji jest tzw. pojęcie pierwszego zasiedlenia zdefiniowane w art. 2 pkt 14 analizowanej ustawy. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem pierwszego zasiedlenia rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

a) wybudowaniu lub

⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Izba Druga) D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën z dnia 14 lutego 1985 r. Sprawa 268/83

⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Druga Izba) Belgische Staat przeciwko Ghent Coal Terminal NV z dnia 15 stycznia 1998 r. Sprawa C-37/95

⁹ Por. Informacja Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 19 lipca 2005 r. PP1/448-222/04/I

b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej;

Prawo do obniżenia podatku należnego definitywnie wygasa po upływie 5 lat licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego. W tym okresie można złożyć jeszcze korektę obniżającą nie odliczony jeszcze podatek należny (art. 86 ust.13 ustawy o VAT). Podkreślić należy również, że złożenie przez podatnika korekty pierwotnej deklaracji podatkowej, obniżającej kwotę należnego podatku, przerywa bieg terminów określonych w art. 87 ust. 2 i 3 tej ustawy. Terminy te biegną na nowo, to jest począwszy od dnia złożenia rozliczenia korygującego¹⁰. Sposób obliczania terminu, w którym można skutecznie złożyć korektę deklaracji jest – w porównaniu z innymi terminami określonymi w ustawie o VAT – niekorzystny dla podatnika. Termin 5-letni liczony jest bowiem od początku roku, w którym wystąpiła możliwość odliczenia. W skrajnym przypadku, tj. możliwości odliczenia, która wystąpiła w końcu roku, efektywna możliwość skorzystania z uprawnienia ograniczona będzie de facto do okresu 4-letniego.

Dla rozliczania podatku z inwestycyjnych działań gminy, których realizacja została już ukończona kluczowy będzie art. 90a ustawy o VAT. Zgodnie z nim, 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. Daje to możliwość swoistej konwalidacji wcześniej podjętych decyzji dotyczących sposobu wykorzystania danej inwestycji. Przepis art. 90a wprowadza jednak ograniczenie dotyczące wysokości kwoty podatku naliczonego, który można skutecznie odliczyć. Korekty powyższej, dokonuje się bowiem 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 ustawy o VAT, zastosowaną przy odliczeniu¹¹.

¹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 listopada 2006 r. I FSK 87/2006

¹¹ Nadmienić należy, że uprawnienie do odliczania podatku naliczonego z inwestycji już zakończonych, jeśli nastąpiła zmiana przeznaczenia i inwestycja wcześniej przeznaczona do czynności nieopodatkowanych służy obecnie do wykonywania czynności opodatkowanych prawo unijne obejmuje znacznie szerzej, nie wprowadzając ograniczenia w postaci obowiązku proporcjonalnych rozliczeń.

Prawo do skorzystania z zmniejszenia podatku VAT posiadają wyłącznie podatnicy określani w art. 15 ustawy VAT (oraz podmioty z art. 16). Artykuł 15 ustawy VAT w ust. 6 określa jako podatników podatku od towarów i usług organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Czynności w których stosują one działania władcze – należące do zadań własnych jednostki - nie podlegają opodatkowaniu¹².

Zgodnie z art. 13 Dyrektywy VAT podmioty prawa publicznego w tym państwowe i lokalne organy władzy mogą być pozbawione statusu podatnika jedynie w odniesieniu do transakcji w których występują jako organy władzy publicznej. Zaakcentowany jest tu element posługiwania się władztwem publicznym i w konsekwencji możliwość zastosowania środków przymusu do doprowadzenia do realizacji decyzji. Jest to ujęcie powodujące, że niemal w każdej sprawie, w której podmiot prawa publicznego występuje, jako strona pozbawiona atrybutu władztwa, musi być traktowany jako podatnik podatku od towarów i usług. Potwierdza to zdanie drugie art. 13 Dyrektywy VAT stanowiąc, że w niektórych przypadkach nawet działania o charakterze władczym mogą nie wystarczyć do wykluczenia organu z grupy podmiotów nie będących podatnikami. Kryterium jakie przyjmuje Dyrektywa VAT jest tu prowadzenie, w wyniku działań organów, do znaczących zakłóceń konkurencji.

Polska ustawa o VAT traktuje *expressis verbis organy władzy publicznej* jako podatników w zakresie znacznie węższym. Zgodnie z art. 15 ust.6 ustawy VAT organy władzy publicznej są podatnikami jedynie w zakresie czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych. Nie wszystkie jednak działania niewładcze realizowane są przy pomocy umów cywilnoprawnych. Jednakże wykładnia sądowa tego przepisu idzie zdecydowanie w kierunku zaakcentowania kryterium działań władczych, tym samym nawiązując do zapisów dyrektywy. Kryterium pomocniczym stosowanym niekiedy w orzecznictwie jest kryterium rodzaju prawa jakiemu dana czynność podlega – czynności regulowane prawem cywilnym podlegają opodatkowaniu natomiast stosowanie przepisów prawa administracyjnego uniemożliwia naliczenia podatku VAT¹³.

Pomimo nieprecyzyjnego (na gruncie samorządu terytorialnego) sformułowania przepisu art. 15 ust.6 ustawy VAT, sugerującego że podatnikami podatku od towarów są wójt (zarząd powiatu, zarząd województwa) oraz rada gminy (rada powiatu, sejmik wojewódzki) orzecznictwo

¹² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2010 r. I FSK 761/2009

¹³ Decyzja Izby Skarbowej w Białymstoku z dnia 18 lipca 2005 r. PPII/4430-410/AT/05

jednoznacznie stoi na stanowisku, że gminy (i inne jednostki samorządu terytorialnego) są organami władzy o których mowa w cytowanym przepisie¹⁴.

Aktualnie istotne wątpliwości w orzecznictwie oraz w praktyce organów skarbowych budzi kwestia jakie jednostki w strukturze organizacyjnej gmin mogą być uznawane za odrębnych od samej gminy podatników podatku VAT. Ma to jednocześnie bardzo istotne znaczenie z punktu widzenia możliwych działań optymalizacyjnych w podatku VAT. Generalnie nie budzi wątpliwości, że na gruncie ustawy o VAT odrębna podmiotowość jest przyznawana spółkom komunalnym. Spółki akcyjne, spółki z o.o. utworzone przez gminę lub z jej udziałem, o ile prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT są uznawane za podatników tego podatku. Istotne wątpliwości pojawiają się jednak w przypadku jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych tworzonych na podstawie art. 12 i art. 16 ustawy o finansach publicznych. Stosunkowo niedawno w głośnej i szeroko komentowanej uchwale 7 sędziów z dnia 24 czerwca 2013 roku (sygn. Akt I FPS 1/13) Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że jednostki budżetowe nie mogą być uznawane za odrębnego podatnika podatku VAT. NSA w swojej uchwale wskazał w szczególności:

„(...)cechy gminnej jednostki budżetowej, powodują, że mimo wyodrębnienia organizacyjnego takiej jednostki, nie prowadzi ona działalności gospodarczej w sposób samodzielny, czy niezależny od gminy, której majątkiem, w tym środkami finansowymi dysponuje. Celem takiej jednostki nie jest zresztą prowadzenie działalności gospodarczej. Co najwyżej taka działalność może wystąpić przy okazji innej aktywności o zasadniczym charakterze. (...) Z punktu widzenia statusu takich jednostek jako podatników podatku od towarów i usług istotne jest jednak nie wyodrębnienie organizacyjne, ale przede wszystkim samodzielne czy też niezależne wykonywanie działalności gospodarczej. Gminne jednostki budżetowe takiej działalności gospodarczej nie prowadzą.(...)”

W tej samej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że za podatnika podatku VAT można bezsprzecznie uznać samorządowy zakład budżetowy. Sprawa ta jednak obecnie nie jest jednoznacznie przesądzona, ponieważ zwykły skład NSA zdecydował się jeszcze w przedmiotowej sprawie skierować zapytanie prawne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Sprawa czeka obecnie na rozpoznanie.

¹⁴ Por. np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2010 r. I FSK 761/2009; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2010 r. I FSK 852/2009; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r. I FSK 1333/2008

Jednocześnie należy zauważyć, że powyżej cytowana uchwała NSA nie zmieniła całkowicie podejścia organów skarbowych do traktowania jednostek budżetowych, jako odrębnych podatników VAT. W szczególności w tych przypadkach, gdzie gminy decydują się cały czas traktować jednostki budżetowe, jako odrębnych podatników VAT, organy skarbowe akceptują taką praktykę. Znajduje to potwierdzenie w wydawanych aktualnie w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej indywidualnych interpretacjach podatkowych, o które występują poszczególne gminy.

Postanowienie NSA z 10 grudnia 2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny Postanowieniem z dnia 10 grudnia 2013 r. sygn. Akt. I FSK 311/12 zwrócił się z zapytaniem do Trybunału sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana - Dz.Urz.UE z 2012 r. Nr C 326, s. 47 i nast.): „Czy w świetle art. 4 ust. 2 w związku z art. 5 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana - Dz.Urz.UE z 2012 r. Nr C 326, s. 13 i nast.) jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE z 2006 r. Nr L 347, s. 1 i nast. z późn. zm.), pomimo, że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”¹⁵.

W tym miejscu należy przypomnieć, że wcześniej uchwałą składu powiększonego Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. przesądzono, że na gruncie krajowych regulacji dotyczących podatku VAT **gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem VAT z uwagi na brak cechy samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej. Pozostaje jednak nadal niejasne, czy na gruncie prawa unijnego cecha taka jest zawsze konieczna w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego dokonujących czynności mieszczących się w sferze VAT**¹⁶.

¹⁵ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2013 r. I FSK 311/12.

¹⁶ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13.

Art. 13 ust. 1 Dyrektywy VAT

Podejmując rozważania dotyczące zasadności wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym do TSUE Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że w systemie podatku VAT szczególną rolę pełni art. 13 Dyrektywy VAT ustanawiający zasady ustalania podmiotowości podatkowej dla sektora publicznego. Zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy Dyrektywy VAT "Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami."

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że stosowanie art. 13 ust. 1 akapit pierwszy Dyrektywy VAT uzależnione jest od spełnienia dwóch kryteriów:

- prowadzenia działalności przez podmiot prawa publicznego oraz
- działania w charakterze organu władzy publicznej (wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r., w sprawie C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft przeciwko Franz Götz, Zb. Orz. 2007, I-11295, pkt 41).

Pierwsze kryterium wiąże się z poszanowaniem struktury państw członkowskich. Szeroki i otwarty krąg podmiotów prawa publicznego stanowi bowiem w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraz poszanowania przez prawodawcę unijnego autonomii instytucjonalnej państw członkowskich. Przy takim założeniu pojęcie podmiotu prawa publicznego nie jest autonomicznym pojęciem prawa unijnego.

Kryterium drugie wiąże możliwość zastosowania art. 13 ust. 1 akapit pierwszy Dyrektywy VAT z działaniem podmiotu prawa publicznego w charakterze organu władzy publicznej w ramach właściwego reżimu prawnego. Powiązane jest ono więc z nadawaniem przez państwa członkowskie stosownych kompetencji podmiotom prawa publicznego. Tylko bowiem w ich ramach podmiot publiczny może stosować władztwo publiczne.

Zasadniczym kryterium staje się więc charakter tych czynności.

Kryterium samodzielności

NSA uznał, że w sytuacji gdy podmiot prawa publicznego nie działa jako organ władzy publicznej należałoby uznać (wnioskując a contrario z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy Dyrektywy VAT w związku z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy), że działa on w charakterze podatnika VAT dokonując

czynności mieszczących się w sferze VAT (opodatkowanych lub zwolnionych). Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanym postanowieniu dokonał jednocześnie podsumowania dorobku orzeczniczego Trybunału w zakresie relacji pomiędzy kryterium samodzielności zawartym w ogólnej definicji podatnika a szczególnymi regulacjami określonymi w art. 13 Dyrektywy VAT dzieląc orzecznictwo na dwie grupy tj. Orzeczenia, w których w ogóle nie badano kryterium samodzielności oraz te w których badano ale tylko w odniesieniu do osób fizycznych.

W związku z faktem, iż na podstawie dotychczasowego dorobku Trybunału trudno jest określić kryterium samodzielności w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego pełen skład NSA uznał, że zasadnym jest skierowanie sprawy do Trybunału **z zapytaniem prejudycjalnym**.

Prawo do odliczenia VAT przysługujące podmiotowi dokonującemu zakupu towarów lub usług w sytuacji gdy czynności opodatkowane z wykorzystaniem tych towarów i usług wykonuje inny podmiot, jeżeli istniała pomiędzy tymi podmiotami szczególna więź ekonomiczna lub gdy stanowiły one jeden podmiot, podzielony wyłącznie formalnie.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

Jednocześnie należy odnotować, że w swoim najświeższym orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 21 października 2014 r. (sygn. skt. I FSK 1546/13) wydał wyrok w którym pozostawiając niejako na uboczu rozważania dotyczące elementu samodzielności jednostek budżetowych gminy poddał dogłębnej analizie relacje pomiędzy jednostki budżetowymi, a gminą w zakresie rozliczania podatku VAT związanych z inwestycjami wykonanymi przez gminę, które zostały przekazane jednostką budżetowym.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując skargę kasacyjną Ministra Finansów odwołał się do treści uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. zgodnie z którą w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług¹⁷.

¹⁷sygn. akt I FPS 1/13.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na następujące elementy dotyczące gminnej jednostki budżetowej:

- gminna jednostka budżetowa stanowi jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej,
- cechą charakterystyczną gminnej jednostki budżetowej jest brak własnego mienia i dysponowanie jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej, jaką jest gmina,
- utworzeniu, połączeniu lub likwidacji jednostki budżetowej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego,
- gospodarka finansowa takiej jednostki charakteryzuje się tym, że pokrywa ona swoje wydatki bezpośrednio z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a swoje dochody odprowadza na rachunek gminy (tzw. zasada rozliczeń brutto),
- jednostka nie dysponuje realizowanymi przez siebie dochodami natomiast gmina w toku roku budżetowego ma do dyspozycji pełną kwotę dochodów uzyskiwanych przez gminne jednostki budżetowe,
- jednostki budżetowe wszelkie czynności wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, które mogą być opodatkowane podatkiem VAT podejmują w imieniu i na rzecz gminy, w ramach limitu środków przyznanych im na dany rok w uchwale budżetowej,
- w przypadku jednostki budżetowej charakterystyczny jest przy tym brak związku między skutkiem tych czynności w aspekcie finansowym, a wydatkami tej jednostki w związku z tym np. odprowadzenie podatku należnego dokonywane jest z tej części budżetu gminy, która została przekazana do dyspozycji jednostki w planie finansowym. Natomiast zwrot podatku wpływa do budżetu gminy, nie powiększając ilości środków finansowych, będących w dyspozycji jednostki budżetowej,
- gminna jednostka budżetowa, jako *statio municipi*, nie odpowiada też za szkody wyrządzone swoją działalnością - taka odpowiedzialność ciąży na gminie,
- gminna jednostka budżetowa nie ponosi również ryzyka związanego z podejmowaniem czynności opodatkowanych, z uwagi na brak związku pomiędzy jej wydatkami, a dochodami.

Ostatecznie Sąd doszedł do wniosku, iż skoro gospodarka finansowa takiej jednostki charakteryzuje się tym, że pokrywa ona swoje wydatki bezpośrednio z budżetu gminy i odprowadza swoje dochody na rachunek tejże jednostki samorządu terytorialnego, to należy