

przyjąć, że wydatki Gminy związane z budową kanalizacji i przepompowni przekazanej następnie nieodpłatnie Gminnemu Zakładowi Oczyszczania Ścieków z siedzibą w M., wykorzystującemu tę inwestycję do prowadzenia sprzedaży opodatkowanej VAT, są bezpośrednio związane ze sprzedażą opodatkowaną Gminy, jako podatnika VAT, w rozumieniu art. 86 ust. 1 ustawy VAT. Powyższe bowiem przekazanie mienia przez Gminę jej jednostce budżetowej, **nie jest przekazaniem towarów pomiędzy odrębnymi podatnikami, lecz przesunięciem majątku w ramach jednostki samorządu terytorialnego jaką jest Gmina**, służącemu tejże Gminie do wykonywania czynności opodatkowanych poprzez swą jednostkę budżetową (organizacyjną) jaką jest Gminny Zakład Oczyszczania Ścieków z siedzibą w M.

Ponoszenie przez Gminę ekonomicznego ciężaru wydatków

Również za szczególnie istotne należałoby uznać odniesienie się Sądu do kwestii **ponoszenia przez Gminę ciężaru ekonomicznego wydatków**. Sąd stwierdził, że sytuacji gdy Gmina ponosi ciężar ekonomiczny wydatków (w tym podatku naliczonego) na realizację inwestycji, które - w ramach realizacji spoczywających na niej zadań komunalnych - generują jednocześnie podatek należny, nie ma podstaw do pozbawienia jej prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu poniesienia tych wydatków, z tego powodu, że ze względów organizacyjnych inwestycję tę obsługuje jednostka budżetowa, stanowiąca wydzieloną część majątku Gminy - niecechująca się na gruncie VAT odrębną podmiotowością w stosunku do tej Gminy.

Kwestia podmiotowości gminnego zakładu budżetowego w świetle ustawy o VAT

Co istotne niejako poza przedmiotem zaskarżenia NSA wypowiedział się również w kwestii podmiotowości samorządowego zakładu budżetowego w świetle ustawy o VAT stwierdzając, że **samorządowy zakład budżetowy, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej, ma podmiotowość podatkową VAT** odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła (por. wyrok NSA z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1369/10) - to również w przypadku takiego zakładu budżetowego, z przyczyn podanych w wyroku NSA z dnia 2 września 2014 r. (sygn. akt I FSK 938/14) - w sytuacji poniesienia przez Gminę wydatków związanych z realizacją inwestycji, polegającej na budowie sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, przekazanej następnie nieodpłatnie samorządowemu zakładowi budżetowemu (Zakładowi Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej), który wykorzystuje tę infrastrukturę do realizacji opodatkowanych podatkiem

VAT zadań własnych Gminy w zakresie gospodarki komunalnej, działając w tym zakresie w jej imieniu - **Gminie tej przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od tych wydatków.**

Przyczyny proponowanych zmian w zakresie podatku VAT

W dniu 19 kwietnia 2015 r. został przekazany Prezydentowi RP do podpisu projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych.

Intencja zmian projektodawcy w zakresie podatku VAT dotyczyła przede wszystkim kwestii zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu podatku VAT wynikających z dostosowania przepisów krajowych do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

Powyższe zmiany zmierzały do wprowadzenia ogólnej zasady wyodrębnienia podatku naliczonego i będą dotyczyły w szczególności jednostek samorządu terytorialnego, organów rządowych oraz innych podmiotów prawa publicznego, np. uczelni wyższych.

Podatnik wykonujący zarówno działalność gospodarczą, jak i niemającą takiego charakteru zobowiązany jest do wyodrębnienia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą. Zgodnie z propozycją sposób tego wyodrębnienia powinien odpowiadać najbardziej specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.¹⁸ Ustawowym odzwierciedleniem tego założenia jest proponowany art. 86 ust. 2a ustawy stanowiący, że: „W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy VAT, **oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy VAT – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie,** gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, **kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”.** Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.”

¹⁸ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o VAT oraz zamówień publicznych.

Art. 86 ust. 2b

Projektowany ust. 2b art. 86 ustawy VAT określa, kiedy warunek ten jest spełniony. Sposób określenia proporcji będzie odpowiadał zatem najbardziej specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

- zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności podlegające opodatkowaniu oraz
- obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych (gdy ma zastosowanie art. 7 ust. 2 lub art. 8 ust. 2 ustawy VAT), w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Art. 86 ust. 2c

Proponowany art. 86 ust. 2c ustawy VAT wskazuje z kolei na możliwe do wykorzystania dane przez podatników przy ustalaniu sposobu określenia proporcji. Dyspozycja proponowanego przepisu ma jednak charakter fakultatywny tj. podatnicy będą mogli wykorzystać inne dane, o ile będą one odpowiadać bardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

W myśl przywołanego ust. 2c projektu ustawy o VAT, przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać, w szczególności, następujące dane:

- 1) **średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą** w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących pracę w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- 2) **średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą** w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
- 3) **roczny obrót z działalności gospodarczej** w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza; (w pierwotnym brzmieniu projektu ustawy dodany był po średniku zapis: *w przypadku jednostki samorządu terytorialnego przez przychody będą rozumiane przychody (dochody)*,

o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.);

- 4) **średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej** w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Pojęcie obrotu istotne dla odliczania VAT dla j.s.t.

Pojęcie obrotu z ust. 2c pkt 3 ustawy o VAT powinno być interpretowane tak jak w przypadku art. 90 tej ustawy. **Obrót powinien być rozumiany jako kwota należna pomniejszona o VAT.** Obrót ten będzie – dla celów określenia proporcji – powiększany o otrzymane przychody z innej niż gospodarcza działalności. Jeżeli proporcję będzie wyliczała jednostka samorządu terytorialnego, oceny przychodu lub dochodu (w zależności od tego, jaka kategoria będzie występowała u danego podmiotu) będzie dokonywała na podstawie ustawy o finansach publicznych. **W kategorii „przychodu/dochodu” będą się mieścić także dotacje, subwencje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze, które podmiot otrzymał na sfinansowanie dokonywanej przez niego działalności innej niż gospodarcza.** W kategorii tej nie będą zatem mieścić się dotacje wykorzystywane do wykonywania działalności gospodarczej (np. dotacja cenowa czy też dotacja tzw. kosztowa, np. na zakup maszyny do produkcji sprzedawanych przez podatnika towarów) lub też dotacje przeznaczone dla innego podmiotu celem wykonywania przez niego działalności pozostającej poza sferą VAT.

Rządowy projekt ustawy z wersji z 15 stycznia 2015 r., która wpłynęła pod obrady sejmu zawierał zapis ust. 2d wskazujący wyraźnie na jednostki samorządu terytorialnego tj.: „W przypadku jednostki samorządu terytorialnego wykorzystującej dane, o których mowa w ust. 2c pkt 3, można przyjąć dane z roku poprzedzającego poprzedni rok podatkowy.”

Wybierając sposób określenia proporcji, należy mieć na uwadze, że w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjmować się będzie dane za poprzedni rok podatkowy. (obecne brzmienie ust. 2d art. 86 ustawy o VAT).

Jeżeli natomiast podatnik rozpoczyna dopiero w danym roku podatkowym prowadzenie działalności gospodarczej i działalności niemającej takiego charakteru lub też uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych nabyć dane te nie byłyby reprezentatywne, będzie przyjmował do określenia proporcji dane wyliczone szacunkowo **według**

prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu (ust. 2fe art. 86 ustawy o VAT).

Zgodnie natomiast z zapisem ust. 2f art. 86 ustawy o VAT wyliczenie danych szacunkowych wg. prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego dotyczyć będzie również podatników, którzy uznają, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane **za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.**

Dokonywanie odliczenia w przypadku wydatków ponoszonych na nabycie nieruchomości wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów osobistych

W związku z dokonanymi zmianami w obszarze wydziałania podatku naliczonego w przypadku wydatków ponoszonych na nabycie towarów (w tym nieruchomości) i usług wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów innych konieczne jest dokonanie stosownej **modyfikacji obecnego brzmienia art. 86 ust. 7b ustawy o VAT. W obecnym bowiem kształcie przepis ten:**

- implementuje art. 168a Dyrektywy VAT – w części, w jakiej dotyczy wykorzystywania nieruchomości na cele prywatne podatników i ich pracowników,
- implementuje bezpośrednio (w przeciwieństwie do pośredniej implementacji dokonanej w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) tezy wskazane w wyroku TSUE w sprawie C-437/06 – w części, w jakiej dotyczy wykorzystywania nieruchomości na cele związane z działalnością pozostającą poza sferą VAT (niebędącą sferą prywatną).

W konsekwencji w odniesieniu do wykorzystywania nieruchomości na cele prywatne znajduje zastosowanie wyłącznie klucz „powierzchniowy”, ponieważ w takim przypadku nie wystąpi obrót, możliwość przyporządkowania pracowników czy też kategoria roboczogodzin. W pozostałym jednakże zakresie – tak jak w odniesieniu do pozostałych nabytych towarów i usług – zastosowanie znajduje każda metoda, uzasadniona ekonomicznie i gwarantująca właściwe przyporządkowanie podatku naliczonego.

Proponowana zmiana w zakresie projektowanego art. 86 ust. 2a ustawy o VAT powoduje konieczność wyłączenia z obecnego art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, regulującego zasady odliczania podatku VAT w przypadku nabycia nieruchomości wykorzystywanej równocześnie do celów działalności gospodarczej, działalności niemającej charakteru gospodarczego oraz do celów osobistych podatnika i jego pracowników, **materii odnoszącej się do zakresu odliczenia VAT w związku z wykorzystaniem nieruchomości do celów działalności gospodarczej i niemającej charakteru gospodarczego (materia ta „przeszła” do art. 86 ust. 2a ustawy o VAT).**

W znowelizowanym art. 86 ust. 7b ustawy o VAT uregulowany zostanie wyłącznie zakres odliczenia VAT w przypadku wykorzystania nieruchomości do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej oraz do celów osobistych. Zmiana ta ma zatem charakter techniczny, dostosowujący do zmian wprowadzonych dodanym art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Bez zmian pozostaną tutaj zatem również kwestie związane ze zmianą zakresu wykorzystywania nieruchomości do celów prywatnych, tj. wyłączenie stosowania art. 8 ust. 2 ustawy o VAT oraz zasady dokonywania korekt (art. 90a ustawy o VAT).

Należy również wskazać, że w projekcie ustawy przewidziano delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia **w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz do wskazania danych, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego** (ust. 22 art. 86 ustawy o VAT).

Jednocześnie został wprowadzony art. 90c ustawy o VAT jako naturalna konsekwencja wprowadzenia zmian do art. 86 w brzmieniu następującym: „w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego. Przepisy art. 91 ust. 2–9 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio.

Określenie zasad postępowania w przypadku zmiany zakresu wykorzystania zakupionych towarów i usług

Jak wskazał projektodawca w obowiązującym dotychczas stanie prawnym kwestia korekty podatku od towarów i usług wykorzystanych do celów mieszanych wynika jedynie pośrednio z ust. 6 art. 91 ustawy o VAT (nie dotyczy to korekty w zakresie poniesionych nakładów „na nieruchomości”). Taki sposób regulacji został uznany za niewystarczający i stąd propozycja aby 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, podatnik był obowiązany dokonać korekty odliczonej kwoty podatku, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego – art. 90c ust. 1 ustawy o VAT.

Warto w tym miejscu wskazać na zmiany proponowanego zapisu art. 90 c ust. 2 ustawy o VAT. Pierwotne brzmienie projektu tego przepisu odnosiło się wprost do jednostek samorządu terytorialnego – „Jednostka samorządu terytorialnego, która przyjęła przy określaniu proporcji dane z roku poprzedzającego poprzedni rok podatkowy, może dokonać korekty odliczonego podatku przy uwzględnieniu tych danych (art. 90c ust. 2 ustawy o VAT).

Ostateczna postać jest następująca: **„W przypadku gdy korekty podatku odliczonego dokonuje podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie art. 86 ust. 22, może on uwzględnić dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, jeżeli takie dane przyjęto w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w art. 86 ust. 2a.”**

Zgodnie z treścią art. 90c ust. 3 ustawy o VAT podatnik, dokonując korekty, będzie mógł przyjąć inny niż został przyjęty dla danego roku podatkowego sposób określania proporcji, pod warunkiem jednak, że sposób ten będzie bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku. Korekta będzie dokonywana praktycznie na analogicznych zasadach jak korekta uregulowana w art. 91, dlatego też przepisy tego artykułu znajdą odpowiednie zastosowanie (art. 91 ust. 2–9 ustawy o VAT).

Jak wskazał więc projektodawca „w proponowany system korekt „wejdzie” zatem również korekta z art. 90a ustawy o VAT w zakresie, w jakim dotyczyła czynności mieszanych. Zmniejszy to co do zasady obowiązki związane z korektą, gdyż obecnie takie korekty mogły wystąpić częściej niż raz do roku.”

Przepisy przejściowe

Projektodawca wskazuje, iż nie ma potrzeby wprowadzania przepisów przejściowych w odniesieniu do propozycji zmian art. 86 ust. 7b i art. 90a ustawy o VAT, gdyż nie ulegają one (w odniesieniu do wykorzystywania nieruchomości do celów prywatnych) zmianie w stosunku do stanu obecnego.

Konieczności wprowadzenia przepisów przejściowych nie wymagają również zmiany w art. 86 ust. 2a i następujących ustawy o VAT, gdyż w opinii projektodawcy „już w chwili obecnej podatnicy powinni dokonywać wydzielenia podatku naliczonego w odniesieniu do wykonywanej przez nich działalności pozostającej poza sferą VAT według ustalonego przez siebie klucza podziału (chyba że dysponowali odmienną w tym zakresie interpretacją indywidualną, gwarantującą im ochronę prawną w sytuacji zastosowania się do stanowiska wyrażonego w interpretacji). Z chwilą

wejścia w życie projektowanych przepisów mogą oni dokonać zmiany sposobu na proponowany przez przepisy ustawowe. Podatnicy mogą uzgodnić stosowaną metodę w drodze interpretacji indywidualnej.”

Ustawodawca uznał natomiast za konieczne uregulowanie zasad dokonywania korekt za rok 2016 w odniesieniu do zakupu towarów (w tym nieruchomości) i usług odliczanych na zasadzie wskazanej w proponowanym przepisie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT w związku z wykorzystywaniem ich na cele działalności pozostającej poza sferą VAT – **art. 6 projektu**. Wiąże się to przede wszystkim z koniecznością wskazania sposobu dokonywania korekty, dokonywanej dotychczas na zasadach określonych w art. 90a ustawy o VAT (proponuje się, aby w pozostałym okresie korekty stosować już nowe zasady określone w art. 90c ustawy o VAT).

W związku z proponowanymi zmianami wprowadzono przepisy przejściowe tylko w odniesieniu do przepisu art. 90c ustawy wskazując w art. 6 ust. 1 projektu ustawy, iż przepis ten będzie miał zastosowanie jedynie w odniesieniu do **towarów i usługnabytych** od dnia 1 stycznia 2016 r.

W przypadku **nakładów poniesionych** przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, do których miał zastosowanie art. 90a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, **korekty kwoty podatku naliczonego w pozostałym jej okresie dokonuje się na zasadach określonych w art. 90c ustawy wymienionej w art. 1.**

Prowadzenie rejestrów i ewidencji.

Podkreślić należy, że zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT warunkiem zachowania prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest prowadzenie przez podatnika właściwych, prawem wymaganych rejestrów i ewidencji. Przepis ten stanowi, iż podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 ustawy o VAT oraz zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą: kwoty określone w art. 90 ustawy o VAT, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, a w przypadkach określonych w art. 120 ust.

15, art. 125, 134, 138 ustawy o VAT - dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Właściwe przeprowadzenie kompleksowych działań optymalizacyjnych w zakresie odliczania naliczonego podatku VAT, uwarunkowane jest stworzeniem odpowiedniego modelu organizacyjno-prawnego w gminie. System ten powinien być jednocześnie systemem efektywnym gospodarczo i ekonomicznie jak również powinien pozwalać na automatyczne wkomponowywanie realizowanych i kończonych inwestycji w przepisy i zasady dotyczące warunków niezbędnych do dokonywania zmniejszeń podatku VAT. Właściwe działanie tego systemu – również poprzez wyjaśnienie motywów kierujących działaniami organów gminy, które w czasie budowania i wykorzystywania systemu podejmować będą niezbędne w tym zakresie decyzje – gwarantować będzie podjęcie odpowiednich uchwał przez organ uchwałodawczy i zarządzeń przez organ wykonawczy gminy. W celu wyjaśnienia motywów dalszych zmian w sposobie funkcjonowania oraz przepisów prawa miejscowego rekomenduje się przyjęcie przez radę gminy uchwały intencyjnej, w której rada wyrazi wolę podejmowania działań zmierzających w konsekwencji do optymalizowania rozliczeń w zakresie podatku VAT.

Warunkiem efektywnego korzystania z modelu optymalizującego rozliczenia podatku VAT jest odpowiednia, będąca konsekwencją właściwych zapisów w aktach prawa miejscowego, gospodarka w zakresie realizowanych oraz oddawanych do użytku inwestycji. Gmina powinna zrezygnować z wszelkich nieodpłatnych czynności, w wyniku których mienie jest udostępniane lub przekazywane w użytkowanie innym podmiotom. W tym celu rekomenduje się przyjęcie przez radę gminy uchwał, w których jako jedyną dozwoloną sposób przekazywania majątku określi się formę odpłatną, będącą czynnością opodatkowaną w świetle przepisów ustawy o VAT. Podobnych zmian wymagać będzie kwestia formy przekazania innych składników majątku gminy, które już zostały oddane do użytku w formie nie generującej konieczności naliczania podatku VAT.

Ze względu na to, że podatnikiem czynnym podatku VAT jest Gmina, należy dołożyć należytej staranności w zakresie przestrzegania wymogów prawnych stawianych fakturom wystawianym i otrzymywanym przez gminę oraz odpowiedniemu opisywaniu faktur.

3.2 Analiza poszczególnych inwestycji.

W ramach audytu zidentyfikowano następujące inwestycje zrealizowane przez Gminę, w przypadku których możliwe jest rozliczenie podatku VAT naliczonego:

- a) Budowa Hali widowiskowo- sportowej przy Gimnazjum w Lidzbarku.

- b) Budowa i wyposażenie świetlicy wiejskiej we Wlewsku.
- c) Remont , modernizacja i wyposażenie świetlicy wiejskiej w m. Słup.
- d) Budowa Hali widowiskowo- sportowej wraz z infrastrukturą towarzyszącą (inwestycja w trakcie realizacji).
- e) Budowa świetlicy wiejskiej w m. Zdrojek.
- f) Remont , modernizacja i wyposażenie świetlicy wiejskiej w Ciborzu.
- g) Budowa Sali sportowej w Kiełpinach.
- h) Termomodernizacja budynków użyteczności publicznej w gminie Lidzbark.

Uwagi ogólne

Gmina w latach 2007-2014 realizowała szereg inwestycji komunalnych o łącznej wartości przekraczającej piętnaście milionów złotych. Generalnie koszty realizacji poszczególnych projektów nie stanowiły kosztów kwalifikowanych w ramach jakiegokolwiek dofinansowania, przy czym w przypadku jednej z inwestycji Gmina składała oświadczenie wiedzy, że nie rozlicza podatku VAT naliczonego przy realizacji inwestycji (dot. „Termomodernizacja budynków użyteczności publicznej w gminie Lidzbark”).

Gmina do tej pory nie wykorzystywała bezpośrednio wybudowanych obiektów do prowadzenia działalności gospodarczej. Jedynie w przypadku Hali widowiskowo- sportowej przy Gimnazjum w Lidzbarku Gmina pobiera opłaty od podnajmu hali osobom trzecim. Pobierane opłaty obecnie nie są jednak bezpośrednio związane z budową Hali, z uwagi na fakt, że Gmina oddała realnie Halę w nieodpłatne użytkowanie na rzecz Gimnazjum, które z kolei w oddało Halę do korzystania Miejskiemu Ośrodkowi Sportu i Rekreacji w Gminie, który to Ośrodek pobiera opłaty w imieniu Gminy. Taka struktura przekazywania majątku na gruncie ustawy o VAT realnie odłącza wydatek na budowę Hali od opłat pobieranych przez MOSiR tytułem podnajmu. Brak jest wymaganego związku określonego w art. 86 ust 1 ustawy o VAT pomiędzy poniesionymi wydatkami a sprzedażą opodatkowaną.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że na chwilę obecną nie ma możliwości rozliczenia podatku VAT od analizowanych inwestycji bez dokonywania niezbędnych zmian w strukturze zarządzania majątkiem Gminy. Jednocześnie nawet nieznaczne zmiany w tej strukturze będą skutkować powstaniem prawa do odliczenia istotnej części podatku VAT od wymienionych inwestycji.

Budowa Hali widowiskowo- sportowej przy Gimnazjum w Lidzbarku.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Halą jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 50% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego. Odzyskanie 50% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 5 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Warunkiem rozliczenia do 50% podatku VAT naliczonego jest zachowanie przez Gminę wszystkich faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne na budowę Hali. Jeżeli Gmina do dnia dzisiejszego (z uwagi na upływ czasu) zachowała jedynie część faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne możliwe będzie jedynie odliczenie 50% podatku VAT od zachowanych faktur.

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 50% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Halę w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT czy tylko w części. W tym miejscu jedynie tytułem wyjaśnienia wskazać należy, że możliwe jest zapewnienie odliczenia całej możliwej kwoty 50% podatku VAT naliczonego **bez wpływu na dostępność Hali dla społeczności lokalnej na dotychczasowych zasadach**. Działania optymalizacyjne obejmują bowiem przesunięcia w strukturze zarządzania majątkiem Gminy z wykorzystaniem jednostek Gminy, w tym jednostek i zakładów budżetowych, instytucji kultury oraz spółek komunalnych.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **886.143,00 zł**

Budowa i wyposażenie świetlicy wiejskiej we Wlewsku.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Świetlicą jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 90% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego. Do odrębnej weryfikacji pozostaje czy wydatki na wyposażenie Świetlicy podlegają rozliczeniu.

Odzyskanie 90% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 9 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 90% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Świetlicę w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

Możliwe jest zapewnienie odliczenia całej kwoty 90% podatku VAT naliczonego bez wpływu na dostępność Świetlicy dla społeczności lokalnej na dotychczasowych zasadach.

W związku z faktem, że przedmiotowa inwestycja była realizowana przez Gminę z wykorzystaniem dofinansowania PROW przy dokonywaniu zmian **strukturalnych niezbędne będzie uzyskanie zgody instytucji finansującej**. Wskazać jednak należy, że standardowo umowy o dofinansowanie wprost przewidują możliwość dokonania stosownych zmian organizacyjnych, które pozwalają na zoptymalizowanie rozliczeń VAT. Z tych m.in. przyczyn w przedmiotowych projektach podatek VAT z góry uznaje się za wydatek niekwalifikowany projektu.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **35.896,00 zł**

Remont, modernizacja i wyposażenie świetlicy wiejskiej w m. Słup.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Świetlicą jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 90% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego. Do odrębnej weryfikacji pozostaje czy wydatki na wyposażenie Świetlicy podlegają rozliczeniu.

Odzyskanie 90% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 9 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 90% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Świetlicę w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Możliwe jest zapewnienie odliczenia całej kwoty 90% podatku VAT naliczonego bez wpływu na dostępność Świetlicy dla społeczności lokalnej na dotychczasowych zasadach.

W związku z faktem, że przedmiotowa inwestycja była realizowana przez Gminę z wykorzystaniem dofinansowania PROW przy dokonywaniu zmian strukturalnych niezbędne będzie uzyskanie zgody instytucji finansującej. Wskazać jednak należy, że standardowo umowy o dofinansowanie wprost przewidują możliwość dokonania stosownych zmian organizacyjnych, które pozwalają na zoptymalizowanie rozliczeń VAT. Z tych m.in. przyczyn w przedmiotowych projektach podatek VAT z góry uznaje się za wydatek niekwalifikowany projektu.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **52.508,00 zł**

Budowa Hali widowiskowo- sportowej wraz z infrastrukturą towarzyszącą.

W odniesieniu do przedmiotowej inwestycji należy wskazać, że inwestycja jest dopiero w trakcie realizacji i generalnie możliwe jest jej odpowiednie zagospodarowanie w strukturze organizacyjnej Gminy, tak aby zapewnić bieżące rozliczenie całego podatku VAT naliczonego od ponoszonych nakładów inwestycyjnych. Jednocześnie działania te nie ograniczą dostępności Hali dla społeczności lokalnej.

Budowa świetlicy wiejskiej w m. Zdrojek.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Świetlicą jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 80% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego.

Odzyskanie 80% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 8 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 80% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Świetlicę w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Możliwe jest zapewnienie odliczenia całej kwoty 80% podatku VAT naliczonego bez wpływu na dostępność Świetlicy dla społeczności lokalnej na dotychczasowych zasadach.

W związku z faktem, że przedmiotowa inwestycja była realizowana przez Gminę z wykorzystaniem dofinansowania PROW przy dokonywaniu zmian strukturalnych niezbędne będzie uzyskanie zgody instytucji finansującej. Wskazać jednak należy, że standardowo umowy o dofinansowanie wprost przewidują możliwość dokonania stosownych zmian organizacyjnych, które pozwalają na zoptymalizowanie rozliczeń VAT. Z tych m.in. przyczyn w przedmiotowych projektach podatek VAT z góry uznaje się za wydatek niekwalifikowany projektu.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **34.866,00 zł**

Remont, modernizacja i wyposażenie świetlicy wiejskiej w Ciborzu.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Świetlicą jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 70% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego. Do odrębnej weryfikacji pozostaje czy wydatki na wyposażenie Świetlicy podlegają rozliczeniu.

Odzyskanie 70% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 7 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 70% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Świetlicę w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Możliwe jest zapewnienie odliczenia całej kwoty 70% podatku VAT naliczonego bez wpływu na dostępność Świetlicy dla społeczności lokalnej na dotychczasowych zasadach.

W związku z faktem, że przedmiotowa inwestycja była realizowana przez Gminę z wykorzystaniem dofinansowania PROW przy dokonywaniu zmian strukturalnych niezbędne będzie uzyskanie zgody instytucji finansującej. Wskazać jednak należy, że standardowo umowy o dofinansowanie wprost przewidują możliwość dokonania stosownych zmian organizacyjnych, które pozwalają na zoptymalizowanie rozliczeń VAT. Z tych m.in. przyczyn w przedmiotowych projektach podatek VAT z góry uznaje się za wydatek niekwalifikowany projektu.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **27.791,00 zł**

Budowa Sali sportowej w Kiełpinach.

Dokonanie niezbędnych zmian w strukturze zarządzania Salą sportową jeszcze przed końcem 2015 roku pozwoli Gminie odzyskać do 80% podatku VAT naliczonego od wydatków zaliczonych do kategorii wydatków na stworzenie i ulepszenie tego środka trwałego.

Odzyskanie 80% podatku VAT może nastąpić jednorazowo lub po 10% z końcem każdego roku kalendarzowego przez okres kolejnych 8 lat (w zależności od sposobu dokonania zmian strukturalnych przyjętych przez Gminę).

Kwestia czy Gmina będzie mogła odliczyć 80% podatku naliczonego czy też mniej zależeć będzie od tego czy Gmina w ramach realizowanych przesunięć organizacyjnych będzie wykorzystywać Salę sportową w całości do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

W związku z faktem, że przedmiotowa inwestycja była realizowana przez Gminę z wykorzystaniem dofinansowania PROW przy dokonywaniu zmian strukturalnych niezbędne będzie uzyskanie zgody instytucji finansującej. Wskazać jednak należy, że standardowo umowy o dofinansowanie wprost przewidują możliwość dokonania stosownych zmian organizacyjnych, które pozwalają na zoptymalizowanie rozliczeń VAT. Z tych m.in. przyczyn w przedmiotowych projektach podatek VAT z góry uznaje się za wydatek niekwalifikowany projektu.

Projektowana możliwa kwota podatku VAT do odzyskania: **210.352,00 zł**

Termomodernizacja budynków użyteczności publicznej w gminie Lidzbark.

Rozliczenie podatku VAT od inwestycji w termomodernizację budynków użyteczności publicznej związane jest z określeniem w jakiej części poszczególne budynki były wykorzystywane przez Gminę do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. W tym zakresie niezbędne byłoby określenie stosownej proporcji wykorzystywania poszczególnych środków trwałych do prowadzenia działalności gospodarczej w stosunku do prowadzenia działalności zwolnionej i nieopodatkowanej w rozumieniu art. 90 ustawy o VAT. Określenie projektowanej kwoty podatku VAT możliwej do odzyskania wymaga pogłębionej i pełnej analizy kosztów poniesionych przez Gminę w ramach opisywanej inwestycji, jak również pełnej analizy działalności poszczególnych jednostek gminnych z wykorzystaniem budynków poddanych termomodernizacji.

3.3. Pozostałe rozliczenia podatku VAT

W tym miejscu należy wskazać, że poza zakresem niniejszego Raportu znajdują się kwestie możliwości odzyskania nadpłaconego podatku VAT w związku ze sprzedażą nieruchomości przez Gminę, rozliczaniem sprzedaży praw użytkowania wieczystego, wydatków na funkcjonowanie Urzędów itp.

Wskazać jednak należy, że z praktyki obsługi jednostek samorządu terytorialnego wynika, że również w tych obszarach istnieją możliwości zoptymalizowania rozliczeń podatkowych z powołaniem na najnowsze orzecznictwo organów podatkowych i sądów administracyjnych.

4. WSKAZANIE SŁABOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ ORAZ ANALIZA ICH PRZYCZYŃ

W odniesieniu do analizowanego obszaru można odnieść następujące standardy kontroli zarządczej.

Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane. Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając **kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności.**

Czynniki gospodarcze wymuszają na j.s.t. głębszą analizę obszarów, w których możliwa byłaby efektywniejsza realizacja zadań. Do takich należy niewątpliwie obszar w zakresie dochodów

oraz wydatków. W zasadzie j.s.t. nie wykorzystywały (lub w niewielkim stopniu wykorzystywały możliwości odliczania podatku VAT). Sytuacja ta ulegała diametralnej zmianie po odczuwalnym już w 2010 r. kryzysie gospodarczym.

Słabość kontroli zarządczej w analizowanym obszarze rozumiana jako niewykorzystanie pełnej możliwości odzyskiwania podatku VAT przez j.s.t. jest w znaczącym stopniu usprawiedliwiona rozbieżnością w zakresie orzecznictwa sądowego oraz interpretacji organów skarbowych. Zagadnienie będące przedmiotem niniejszego audytu jest też zagadnieniem stosunkowo nowym ale też polem sprzecznych interpretacji stąd zrozumiąta jest ostrożność samorządów w zakresie wykorzystywania w pełni możliwości w tym obszarze pozostających.

5.ZALECENIA W SPRAWIE WYELIMINOWANIA SŁABOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ LUB WPROWADZENIA USPRAWNIENÍ.

Rekomenduje się wdrożenie scalonego procesu obejmującego funkcjonowanie całej j.s.t. tj. zarówno urzędu jak i jednostek organizacyjnych w zakresie odzyskiwania podatku VAT. W kwestiach rodzących wątpliwości interpretacyjne co zostało już wskazane przy okazji analiz poszczególnych inwestycji rekomenduje się występnie z wnioskami o indywidualne interpretacje podatkowe celem zminimalizowania ryzyka podjęcia błędnych decyzji.

Nadto rekomenduje się wdrożenie systemu bieżącego monitoringu możliwości optymalizacyjnych oraz analizę przyszłych zamierzeń inwestycyjnych przez pryzmat rozliczania podatku VAT.

Audytork wskazuje, że najważniejszą kwestią, która powinna być wykorzystywana w procesie zarządzania zadłużeniem publicznym w j.s.t. jest dobór odpowiednich instrumentów finansowych realizacji inwestycji. Należy w związku z tym wyborem brać pod uwagę posiadane zasoby organizacyjne zarówno osobowe jak i instytucjonalne. W szczególności chodzi tu o najbardziej efektywne wykorzystanie przez pryzmat podatku VAT finansowanych przez j.s.t. inwestycji oraz odpowiednie ich umiejscowienie w strukturze organizacyjnej gminy.

Zaleca się wdrożenie wszystkich rekomendacji wskazanych w niniejszym sprawozdaniu wymienionych przy okazji analizy poszczególnych inwestycji.

6.OPINIA AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO W SPRAWIE ADEKWATNOŚCI, SKUTECZNOŚCI I EFEKTYWNOŚCI KONTROLI ZARZĄDCZEJ W OBSZARZE RYZYKA OBJĘTEGO ZADANIEM ZAPEWNIAJĄCYM.

W oparciu o podjęte czynności audytowe tj.: analizy dokumentów, zastosowane narzędzia audytorskie, spotkania z kierownictwem Urzędu stwierdzić należy, że w zakresie objętym zadaniem audytowym funkcjonuje skuteczna, adekwatna i efektywna kontrola zarządcza. Osoby zarządzające posiadają wiedzę o możliwościach w zakresie optymalizacji rozliczeń podatku VAT oraz przejawiają gotowość do podjęcia działań w najbliższej przyszłości.

ROZDZIAŁ III

1. WYKAZ ADRESATÓW SPRAWOZDANIA

1. Burmistrz Miasta i Gminy Lidzbark.

2. LICZBA EGZEMPLARZY SPRAWOZDANIA

Sprawozdanie sporządzono w 1 egzemplarzu.

AUDYTOR WEWNĘTRZNY
Tomasz Gorczycki

Bibliografia:

I. Pozycje zwarte

1. Ministerstwo Finansów(2003), *Podręcznik Audytu Wewnętrznego*, Warszawa.

II. Akty prawne

1. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z j.t.).
2. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz. U. z 2015 r. poz. 513).
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. z 2010 r. Nr 21 poz.108).
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t.j. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054).
5. Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.).
6. 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).
7. 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).
8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).