

## Centralizacja rozliczeń VAT w gminach

**Wprowadzenie konieczności obliczania prewspółczynnika przez gminy może znacząco zmienić prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych poniesionych w związku z realizacją inwestycji przez gminy.**

Gminy, wykonując zadania publicznoprawne ciążące na nich na podstawie przepisów prawa, ponoszą wydatki na inwestycje, których celem jest zaspokojenie potrzeb mieszkańców gminy oraz jej rozwój i promocja. Do działań inwestycyjnych podejmowanych przez gminy należą m.in. budowa dróg gminnych, budowa obiektów sportowych, remonty przystanków autobusowych, budowa i remont wodociągów, odnowa zabytków. Koszty inwestycyjne stanowią zatem istotną kategorię wydatków w budżetach gmin.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej 29 września 2015 r. wydał wyrok w sprawie C-276/14 gmina Wrocław przeciwko ministrowi finansów, w którym uznał, że jednostki budżetowe gminy nie są odrębnymi od gminy podatnikami podatku od towarów i usług. Z tego powodu konieczne może być ponowne zweryfikowanie zasad rozliczania VAT od inwestycji dokonywanych przez gminę.

### Charakter inwestycji

Cechą charakterystyczną dla gmin jest występowanie w podwójnej roli: przedsiębiorcy oraz organu władzy publicznej. Jako organ władzy publicznej wykonujący zadania nałożone przepisami prawa gmina nie podlega reżimowi ustawy o VAT. Natomiast biorąc udział w obrocie pomiędzy przedsiębiorcami na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych, gmina działa jako przedsiębiorca, zatem czynności przez nią wykonywane podlegają ustawie o VAT.

Podwójny charakter działalności gminy dotyczy wszelkich przejawów jej aktywności, w tym również realizowanych przez gminę inwestycji. Istotne jest zatem rozstrzygnięcie, czy wydatki ponoszone przez gminę w celu realizacji inwestycji są związane z władztwem publicznym gminy czy z jej działalnością jako podatnika VAT.

W praktyce przyporządkowanie wydatków inwestycyjnych do jednej ze sfer działalności gmin może się okazać trudne. Często zdarza się bowiem, że gmina zamierza wykorzystywać zrealizowaną inwestycję zarówno do działalności wykonywanej w charakterze organu władzy publicznej, jak i do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

### Przykład

Inwestycje poniesione na remont targowiska: zasadniczo w odniesieniu do budowy i utrzymania targowiska gmina działa jako organ władzy publicznej na podstawie przepisów ustawy o samorządzie gminnym. W tym charakterze gmina pobiera opłatę targową. Jeżeli jednak gmina zawiera z przedsiębiorcami np. umowy dzierżawy stanowisk gminy, czynność ta jest związana z jej działalnością jako przedsiębiorcy i w konsekwencji taką inwestycję należy uznać za inwestycję o charakterze mieszanym – na podstawie interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 sierpnia 2015 r., sygn. IBPP3/4512-437/15/EJ.

Możliwe jest jednak wskazanie inwestycji, które dotyczą jedynie działalności podlegającej VAT lub działalności w charakterze organu władzy publicznej. Przykładem inwestycji realizowanej przez gminy wyłącznie jako organu władzy publicznej są inwestycje drogowe. Inwestycją związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej może być np. budowa basenu, w przypadku gdy gmina udostępnia basen mieszkańcom odpłatnie. Należy wówczas uznać, że gmina świadczy usługi w oparciu o wytworzone nieruchomości. Inwestycją mieszaną jest natomiast budowa sali sportowej, która będzie wykorzystywana do prowadzenia zajęć wychowania fizycznego uczniów szkoły podstawowej oraz po godzinach lekcyjnych wynajmowana innym podmiotom przez gminę.

### Odliczenie podatku do końca 2015 r.

Gminie, podobnie jak innym podatnikom, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Wobec tego gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na inwestycje w takim zakresie, w jakim zamierza wykorzystać zrealizowane inwestycje do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Jeżeli gmina może przyporządkować dane wydatki wyłącznie do działalności opodatkowanej VAT, może odliczyć podatek VAT w pełnej wysokości. Przykładem jest np. modernizacja torowiska tramwajowego wykorzystywanego do świadczenia przez gminę usług transportu zbiorowego. Częściej jednak ma miejsce sytuacja, gdy inwestycja realizowana przez gminy ma charakter mieszany.

Co do zasady, zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r. (sygn. I FPS 9/10), podatek naliczony od wydatków związanych zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i z działalnością poza zakresem VAT, w stanie prawnym obowiązującym w dniu wydania tego wyroku mógł być odliczony w całości, jeżeli nie ma związku z czynnościami zwolnionymi z VAT.

### **Przykład**

Gmina jest właścicielem zabytkowego pałacu i zamierza wydzierżawić część jego powierzchni podmiotom gospodarczym w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Wynajmowana powierzchnia w założeniu na wynosić około 60 proc. powierzchni pałacu. Pozostała część ma być wykorzystana w celu realizacji przez gminę jej zadań własnych, m.in. mają znaleźć się tam pomieszczenia MOPS.

Gmina poniosła wydatki na remont pałacu w kwocie 100 000 zł. Podatek naliczony wynosi zatem 18 700 zł.

W podanym przykładzie gmina miała prawo do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego od wydatków poniesionych w związku z remontem pałacu. Wydatki te zostały bowiem poniesione w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez gminę oraz wykonywanymi przez nią czynnościami opodatkowanymi (najmem).

Prawo gmin do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych ograniczał do końca 2015 r. art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, jeżeli realizacja inwestycji polegała na budowie albo ulepszeniu nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r. kwotę podatku naliczonego do odliczenia od wydatków poniesionych na wytworzenie nieruchomości wykorzystywanej zarówno do celów działalności gospodarczej podatnika jak i do innych celów, należy obliczyć według udziału procentowego odzwierciedlającego udział, w jakim nieruchomość jest wykorzystywana do celów prowadzenia działalności gospodarczej.

Jak wskazywały organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych, „inne cele” to również cele niezwiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, zatem również działanie gminy w charakterze organu władzy publicznej (co potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18 czerwca 2014 r., sygn. IBPP3/443-318/14/JP).

Ustawa o VAT nie określa, w jaki sposób należy obliczyć udział procentowy. Zasadne wydaje się natomiast przyjęcie takiego udziału procentowego, który odzwierciedla rzeczywiste wykorzystanie zrealizowanej inwestycji do celów prowadzenia działalności gospodarczej. Taki warunek spełnia przykładowo obliczenie udziału według klucza powierzchniowego, tzn. jako stosunek powierzchni budynku wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej oraz działalności niepodlegającej VAT. W przypadku, gdy stopień wykorzystania przez gminę inwestycji do celów wykonywania czynności opodatkowanych uległ zmianie, gminy były zobowiązane dokonywać tzw. korekty wieloletniej.

Przedstawione powyżej zasady odliczenia podatku naliczonego odnosiły się do sytuacji, gdy gmina ponosiła wydatki na realizację inwestycji oraz rozliczała z tego tytułu podatek VAT. W praktyce częsta jest sytuacja, gdy gmina udostępnia zrealizowaną inwestycję swojej jednostce budżetowej. Do momentu wydania przez NSA uchwały potwierdzonej wyrokiem TS UE organy podatkowe prezentowały stanowisko, zgodnie z którym jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe gminy są odrębnymi podatnikami VAT. Skutkiem tego stanowiska był brak możliwości odliczenia przez gminę podatku naliczonego związanego z inwestycjami, które gmina nieodpłatnie przekazywała jednostkom budżetowym w celu wykonywania przez nie działalności gospodarczej. Wydatki te bowiem nie mogły zostać uznane za związane z czynnościami opodatkowanymi gminy (np. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 stycznia 2014 r., sygn. IBPP3/443-1294/13/AŚ) w związku z tym, że czynności opodatkowane zamierzała wykonywać jednostka budżetowa jako odrębny od gminy podatek VAT.

Niekorzystne skutki takiego podejścia organów podatkowych gminy łagodziły, układając odpowiednio transakcje z jednostkami budżetowymi. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych gmina, świadcząc usługi najmu na rzecz innych podatników VAT, świadczyła usługi opodatkowane i w związku z tym miała prawo do odliczenia podatku naliczonego zapłaconego w związku z wydatkami poniesionymi na wytworzenie przedmiotu najmu. W takiej sytuacji istniał związek wydatków z czynnościami opodatkowanymi, gmina miała więc prawo do odliczenia podatku naliczonego od takich inwestycji. Przykładem jest udostępnienie spółce będącej odrębnym podatnikiem infrastruktury wodno-kanalizacyjnej i świadczenie na jej rzecz usług przesyłu wody i ścieków, co wiąże się z możliwością odliczenia podatku naliczonego przez gminę (interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 listopada 2015 r., sygn. ITPP3/4512-460/15/BJ). Rozwiązaniem zatem w poprzednim stanie prawnym było odpłatne udostępnienie zrealizowanej inwestycji jednostce budżetowej przez gminę.

Poza alokacją wydatków do działalności podlegającej VAT i pozostającej poza jego zakresem gminy mają obowiązek ustalić, które wydatki wiążą się z czynnościami zwolnionymi, i ustalić tzw. proporcję sprzedaży. Jeżeli zatem inwestycja

ma zostać wykorzystana również do czynności zwolnionych, gmina, poza ustaleniem zakresu odliczenia podatku naliczonego, ma obowiązek określić, jaka część podatku naliczonego może zostać odliczona w oparciu o proporcje sprzedaży dla danego roku podatkowego.

### **Skutki wyroku Trybunału oraz nowelizacji**

Konsekwencją wydania przez TS UE wyroku w sprawie gminy Wrocław jest konieczność centralizacji rozliczeń VAT w gminie oraz obowiązek składania jednej deklaracji VAT.

Centralizacja rozliczeń w gminie może prowadzić do zwiększenia prawa do odliczenia podatków inwestycyjnych poniesionych przez gminę albo zmniejszenia podatku naliczonego, którego odliczenie będzie możliwe, w zależności od przyjętego przez gminę sposobu odliczania podatku VAT. Centralizacja zwiększy prawo do odliczenia podatku naliczonego poniesionego przez gminę z związku z inwestycjami, które następnie zostały przekazane nieodpłatnie jej jednostkom budżetowym albo zakładom budżetowym wykonującym w oparciu o inwestycje czynności opodatkowane.

Jednocześnie jednak gminy stracą możliwość odliczenia całego podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych udostępnionych odpłatnie jednostkom budżetowym. Takie czynności będą bowiem uznawane za czynności w ramach jednego podatnika i będą pozostawały poza zakresem VAT.

Analiza prawa do odliczenia od wydatków inwestycyjnych powinna uwzględniać wejście w życie od 1 stycznia 2016 r. przepisów o tzw. prewspółczynniku. Zgodnie z art. 86 ust. 2b ustawy o VAT w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego 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. W konsekwencji rozliczenie podatku naliczonego od 2016 r. będzie wymagało określenia proporcji sprzedaży podlegającej opodatkowaniu VAT oraz niepodlegającej opodatkowaniu VAT. W przypadku zmiany udziału wykorzystywania przez gminę inwestycji do prowadzenia działalności gospodarczej konieczne będzie dokonanie korekty wieloletniej.

### **Przykład:**

Gmina poniosła wydatki na budowę sali sportowej w kwocie 500 000 zł. Kwota podatku naliczonego wyniosła zatem 93 496 zł. Sala sportowa będzie wykorzystywana do prowadzenia zajęć wychowania fizycznego przez szkołę podstawową oraz udostępniana innym podmiotom na podstawie umów najmu.

Prewspółczynnik określony przez gminę do wydatków poniesionych (według kryterium rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie gminy) wynosi 20 proc.

Kwota podatku naliczonego do odliczenia wynosi:

$93\,496 \text{ zł} \times 0,20 \text{ proc.} = 18\,700 \text{ zł}$

Gmina będzie miała zatem prawo odliczyć 18 700 zł podatku naliczonego.

### **Co w rozporządzeniu**

Szczegółowe zasady określania prewspółczynnika określa rozporządzenie ministra finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (DzU z 2015 r. poz. 2193). Zgodnie z § 3 tego rozporządzenia w przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Proporcję ustala się jako stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej zrealizowanego przez jednostkę budżetową do dochodów wykonanych jednostki budżetowej.

Dochody wykonane jednostki budżetowej obejmują dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, środki pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, zrealizowane lub otrzymane przez jednostkę budżetową, powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przekazanych na wypłatę zasiłków, zapomóg i innych świadczeń na rzecz osób fizycznych. Zgodnie z tym rozporządzeniem w przypadku gmin możliwe jest obliczenie prewspółczynnika według danych za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

### **Potrzeba weryfikacji rozliczeń**

Jak zostało wskazane powyżej, w odniesieniu do inwestycji stanowiących nieruchomości, które będą wykorzystywane do celów mieszanych, gminy miały już obowiązek określenia udziału procentowego wykorzystania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej w poprzednim stanie prawnym. Do końca 2015 r. zastosowanie do rozliczeń

podatku VAT w gminach miał art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, który również ograniczał prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych poniesionych w związku z realizacją inwestycji polegającej na ulepszeniu albo wybudowaniu nieruchomości. Od 1 stycznia 2016 r. art. 86 ust. 7b ustawy o VAT nie znajduje zastosowania do gmin, po nowelizacji dotyczy on bowiem wyłącznie wykorzystywania towarów do celów osobistych podatnika.

Warto zauważyć, że wprowadzenie konieczności obliczania prewspółczynnika przez gminy może znacząco zmienić prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych poniesionych w związku z realizacją inwestycji nieruchomościowej. Dla zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego istotny jest bowiem obecnie procentowy udział czynności opodatkowanych we wszystkich czynnościach podejmowanych przez gminę. Udział ten może znacząco odbiegać od udziału wykorzystania przez gminę do działalności gospodarczej konkretnej inwestycji. W konsekwencji gminy tracą możliwość takiego ukształtowania wykorzystania inwestycji polegającej na budowie lub ulepszeniu nieruchomości, które pozwoliłoby na maksymalizację prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Wobec konieczności stosowania prewspółczynnika oraz w związku z wyrokiem TS UE gminy powinny zweryfikować nie tylko przyszłe rozliczenia podatku naliczonego, ale również zasadność dokonywania korekt rozliczeń w ostatnich pięciu latach podatkowych. Można mieć tylko nadzieję, że niepewność w kwestii rozliczania podatku VAT nie spowoduje skutku w postaci zahamowania realizacji inwestycji w gminach.

**Magdalena Jakubowska, Rödl & Partner konsultant [podatkowy Warszawa](#)**

podstawa prawna: ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 446)

podstawa prawna: ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. DzU z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.)

Źródło: <http://www.rp.pl/Finanse/304199986-Centralizacja-rozliczen-VAT-w-gminach.html/?template=restricted>