

REFERATY

dr hab. Tomasz Wołowicz, prof. nadzw. Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju.

dr Dariusz Reško, Wyższa Szkoła Biznesu – National Louis University w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju

Prawo do odliczenia VAT od wydatków inwestycyjnych gminy - czynności wykonywane na rzecz gminy a podatek VAT

Streszczenie

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę

podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Stosownie do treści art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu: nabycia towarów i usług, oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Słowa kluczowe: podatek VAT, odliczenie, prewspółczynnik, faktury.

Summary

According to the art. 86 paragraph. 1 of the Act on VAT (hereinafter: the Act), in force since 1 January 2016, in a case of goods and services which are used to perform taxable activities, the taxpayer is entitled to reduce the amount of tax due on the amount of tax input, subject to art. 114, Art. 119 paragraph. 4, Art. 120 paragraph. 17 and 19 and. 124. According to the Art. 86 paragraph. 2 Section 1 of the Act, the amount of input tax is the sum of the amounts of tax resulting from the invoices received by the taxpayer in respect of: the purchase of goods and services, and make a partial or full payment prior to the acquisition of goods or performance of services.

Keywords: VAT, deduction, pre-coefficient, invoices.

Wprowadzenie

Charakter rozliczania na gruncie ustawy o VAT działań podejmowanych przez gminę budzi kontrowersje. 29 września 2015 r. zapadł wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-276/14 (dalej: TSUE), w którym TSUE orzekł, że artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe **nie mogą być uznane za podatników podatku**

od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Z wyroku wynika, iż:

1. samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o VAT, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła;
2. dla zapewnienia samorządom czasu na przygotowanie się do nowego modelu rozliczeń, do połowy 2016 r. nie będą kwestionowane rozliczenia dokonywane z zastosowaniem obecnego modelu rozliczeń;
3. samorzady mogą podjąć decyzję o dokonaniu korekt rozliczeń (uwzględniając model „scentralizowany”) nieobjętych przedawnieniem, przy czym – celem zachowania zasady neutralności – korekty muszą zostać sporządzone w odniesieniu do całego poprzedniego 5 letniego okresu nieobjętego przedawnieniem.

Konsekwencje wyroku ograniczone są jedynie do samorządowych jednostek budżetowych. Jak wynika z komunikatu Ministerstwa Finansów¹ połączenie jednostek będzie musiało nastąpić do połowy 2016 r., tak aby od 1 lipca 2016 r. jednostki budżetowe rozliczały się w zakresie VAT łącznie z jednostką macierzystą. Będzie to oznaczało konieczność prowadzenia jednolitej ewidencji

¹ <http://www.izbapodatkowa.pl/wazny-komunikat-ministerstwa-finansow-dla-jednostek-samorzadu-terytorialnego-w-zwiazku-z-wyrokiem-tsue-c-27614,4,1800>.

dla celów podatku VAT w jednostce budżetowej i składania jednolitej scentralizowanej deklaracji VAT. Kolejną kwestią będzie jednolite fakturowanie z oznaczeniem jednostki samorządowej jako nabywcy / sprzedawcy, a jednostka budżetowa może być jedynie dodatkowym elementem w nazwie nabywcy/sprzedawcy. Nie będzie problemów z jednolitą numeracją faktur, bowiem zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT faktura powinna zawierać kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę. Każda jednostka budżetowa może mieć odrębną numerację faktur. Wszelkie czynności dokonywane pomiędzy jednostką budżetową a jednostką samorządową będą uważane za czynności wewnętrzne niepodlegające opodatkowaniu VAT. Jedynie czynności „na zewnątrz” będą skutkowały konsekwencjami podatkowymi. Z jednej strony ułatwi to odliczanie podatku, z drugiej utrudni obliczanie na koniec roku tzw. proporcji związanej z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi. Interesujące, że Ministerstwo Finansów odracząc w czasie połączenie jednostek powoduje, że owo późniejsze scalenie może istotnie wpływać na odliczenia podatku dokonywane na podstawie tzw. „prewspółczynnika”, dla obliczania którego przyjmuje się dane z roku podatkowego poprzedzającego rok, za który się ten „prewspółczynnik” oblicza. Konsekwencją wyroku TSUE jest zatem obowiązkowe scentralizowanie rozliczeń w zakresie podatku VAT w samorządach. W związku

z tym resort finansów przedstawił projekt z dnia 14 stycznia 2016 r. ustawy o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych. Wskazano w nim, iż od 1 marca 2016 r. samorządy wstąpiły w prawa i obowiązki jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, jednak w okresie do 31 grudnia 2016 r. będą nadal mogły utrzymywać odrębne rozliczenia.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Stosownie do treści art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu: nabycia towarów i usług, oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi. W sytuacji 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 podat-

ku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

1. 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 opodatkowane oraz;
2. obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane²:

1. średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace

² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 grudnia 2015 r. nr. ILPP1/4512-1-633/15-6/MK.

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 wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;
4. średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Przykład

W latach 2011-2014 Gmina realizowała inwestycje modernizacji świetlic, które po ich zakończeniu zostały udokumentowane protokołem odbioru końcowego i przyjęte na stan środków trwałych Gminy dokumentem OT. W ramach realizowanych inwestycji Gmina poniosła wydatki obejmujące wykonanie dokumentacji technicznej, usługi budowlane oraz usługi nadzoru inwestorskiego i świadectwa charak-

terystyki energetycznej (wydatki inwestycyjne). Przedmiotowe wydatki inwestycyjne są udokumentowane fakturami VAT wystawionymi na Gminę. W przyszłości Gmina planuje ponosić kolejne wydatki inwestycyjne na świetlice wiejskie na terenie Gminy. W opinii Gminy prowadzone modernizacje świetlic stanowią ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Gmina nie jest podatnikiem podatku dochodowego, ale prowadzone w świetlicach prace stanowią „ulepszenie” w rozumieniu zasad rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego, stąd zdaniem Gminy należy zastosować w tym zakresie analogię. Na moment rozpoczęcia każdej inwestycji polegającej na modernizacji świetlic wiejskich intencją Gminy było, aby służyły one Gminie w dwojaki sposób:

Po pierwsze do czynności nieodpłatnych związanych z prowadzeniem działalności publicznoprawnej, obejmujących integrację i aktywizację lokalnej społeczności, w tym przeprowadzanie spotkań lokalnej społeczności w ramach każdego sołectwa z radnymi, burmistrzem i innymi przedstawicielami Gminy oraz obejmujących wszelkie inne cele związane z wykonywaniem zadań własnych Gminy w zakresie kultury, utrzymania gminnych obiektów użyteczności publicznej, wspierania upowszechniania idei samorządowej oraz współpracy ze społecznościami lokalnymi.

Po drugie, do czynności odpłatnych, związanych z wynajmem

świetlic wiejskich na cele prywatne lokalnej społeczności, tj. imprezy okolicznościowe, w czasie, w którym świetlice nie są użytkowane na cel wykonywania zadań publicznoprawnych.

Świetlice wiejskie są udostępniane nieodpłatnie i odpłatnie przy wsparciu administracyjnym sołectw. Odpłatność wnoszona na rzecz Gminy przez zainteresowanych udostępnieniem świetlicy wiejskiej na cele własne zainteresowanych jest kalkulowana ryczałtowo w oparciu o wartość zużytych mediów (na podstawie odczytu liczników na moment przyjęcia kluczy do świetlicy przez zainteresowanego oraz na moment zdania kluczy przez korzystającego ze świetlicy wiejskiej). Gmina deklaruje otrzymane opłaty dla celów VAT jako sprzedaż opodatkowaną 23% stawką VAT i rozlicza z tego tytułu VAT należny. Na moment ponoszenia wydatków inwestycyjnych, jak również po oddaniu do użytkowania przedmiotowych świetlic wiejskich, Gmina nie była i nie jest w stanie przyporządkować ponoszonych wydatków inwestycyjnych do poszczególnych rodzajów działalności wykonywanych w świetlicach wiejskich - tj. do czynności nieodpłatnych i odpłatnych. Przyporządkowanie wydatków polega bowiem na zidentyfikowaniu konkretnej sprzedaży lub zdarzeń po stronie Gminy, dla których zostały one poniesione. W przypadku wydatków inwestycyjnych na świetlice wiejskie - każdy wydatek służy jednocześnie czynnościom odpłat-

nym i nieodpłatnym, a zatem Gmina nie ma obiektywnej możliwości przyporządkowania tych wydatków do poszczególnych rodzajów działalności wykonywanej w świetlicach wiejskich. Gmina uważa, iż „ilościowy sposób określenia proporcji”:

1. zapewnia najdokładniejsze ze znanych Gminie sposobów dokonania 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 opodatkowane w poszczególnych świetlicach wiejskich,
2. obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza w poszczególnych świetlicach wiejskich.

W związku z powyższym Gmina ma wątpliwości dotyczące kwestii:

1. Czy od 1 stycznia 2016 r. Gminie przysługuje prawo do odliczenia części podatku VAT naliczonego z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne Gminy na modernizację świetlic wiejskich ponoszone od 1 stycznia 2016 r. na podstawie tzw. sposobu określenia proporcji”.
2. Czy Gmina ma prawo zastosować czasowy sposób określenia proporcji jako najlepiej odpowiadający specyfice działalności wykonywanej w świetlicach wiejskich.

Jak rozliczać?

Z uwagi na fakt, iż Gmina udostępnia świetlice wiejski w ramach czynności opodatkowanych i niepodlegających opodatkowaniu, to od 1 stycznia 2016 r., przysługuje jej prawo do odliczenia częściowego podatku VAT naliczonego z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne Gminy na podstawie „sposobu określenia proporcji”. Przy czym prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wtedy, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje zarejestrowany, czynny podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego). Przedstawiona zasada wyklucza zatem możliwość dokonania obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z usługami i towarami, które nie są wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych. Do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zaliczyć zasadę neutralności podatku dla podatników, a sam podatek powinien być naliczany na wszystkich stadiach obrotu, z etapem sprzedaży detalicznej włącznie.

Należy zauważyć, że formułując w art. 86 ust. 1 ustawy warunek związku ze sprzedażą opodatkowaną, ustawodawca nie uzależnia prawa do odliczenia od związku

zakupu z obecnie, wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Ustawa o podatku od towarów i usług ustanawia zasadę tzw. „niezwłocznego odliczenia podatku naliczonego”. Zasada ta wyraża się tym, że podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego nie musi czekać aż nabyty towar lub usługa zostaną odsprzedane lub efektywnie wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej. Istotna jest intencja nabycia – jeśli dany towar (usługa) ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych wówczas – po spełnieniu wymienioanych w art. 86 ustawy wymogów formalnych – odliczenie jest prawnie dozwolone, oczywiście jeżeli nie wyłączają go inne przepisy ustawy lub aktów wykonawczych. Odliczyć zatem można w całości podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. Zasada ta wyłącza tym samym możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT. Jednocześnie z zasady tej wynika, że odliczenie podatku naliczonego może być częściowe, tzn. w tej części, w jakiej dane towary lub usługi, z którymi związany jest podatek naliczony są wykorzystywane do realizacji czynności opodatkowanych, z pominięciem tej części podatku od tych towarów i usług, w jakiej towary

te (usługi) są wykorzystywane do wykonywania czynności nieopodatkowanych podatkiem VAT. W konsekwencji w związku z odpłatnym udostępnieniem świetlic wiejskich, Gminie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy związane z budową świetlic w zakresie, w jakim te towary i usługi służą do wykonywania przez Wnioskodawcę czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Gmina będzie zatem zobowiązany do wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika (proporcji) umożliwiającego odliczenie podatku naliczonego w prawidłowej wysokości w odniesieniu do nabywanych (po 1 stycznia 2016 r.) towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych. Zatem art. 86 ust. 2a-2h ustawy będzie miał zastosowanie wyłącznie do sytuacji w której nabywane są towary i usługi, wykorzystywane będą zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe. W takich sytuacjach kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej.

Wnioski praktyczne

Proponowany przez Gminę „ilościowy sposób określenia proporcji” nie będzie sposobem

przewidzianym w art. 86 ust. 2c ustawy i nie może być uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez Gminę działalności i dokonywanych nabyć (nie jest w pełni obiektywny i nie jest w stanie odzwierciedlać pełnej rzeczywistej liczby zdarzeń mających wpływ na ustalenie sposobu proporcji). O ile Gmina jest w stanie założyć określoną liczbę uroczystości komunijnych czy karnawałowych, to jednak nie jest w stanie przewidzieć określonej liczby uroczystości urodzinowych, czy uroczystości pogrzebowych, ślubnych lub sportowych takich jak np. najem sprzętu sportowego znajdującego się na wyposażeniu świetlicy. Na wskazane zdarzenia mają bowiem wpływ zjawiska społeczne trudne do przewidzenia (np. migracje społeczne, czy uwarunkowania ekonomiczne). Zatem średnioroczna liczba zdarzeń może być istotnie zróżnicowana, a jednocześnie Gmina nie ma możliwości ustalenia pełnej liczby zdarzeń nieodpłatnych. Nie ma bowiem obiektywnego sposobu założenia ilości spotkań z mieszkańcami wynikających ze zdarzeń nadzwyczajnych o charakterze klęsk żywiołowych lub o charakterze wyborczym. W takim zakresie wahania liczbowe dokumentujące te zdarzenia mogą być bardzo duże i dotyczyć nawet zerowego zainteresowania świetlicą (czego Gmina nie przewiduje). Zatem opisany przez Gminę sposób wydaje się być nieprecyzyjny w obu zdarzeniach będących kryteriami w ustaleniu proporcji. Ilość zdarzeń, które mają wpływ na ustalenie proporcji, a których

nie da się przewidzieć powoduje, że przyjęte założenia rozmiągają się z rzeczywistym harmonogramem imprez realizowanych przez Gminę. Dodatkowo nieprecyzyjny jest w ilościowym sposobie ustalenia proporcji fakt udostępniania świetlicy osobom zainteresowanym. W przypadku bowiem udostępnienia kluczy do sali Gmina nie ma wpływu na rzeczywisty rozmiar korzystania z świetlicy. Obiekt może być wykorzystany wielokrotnie przez co ustalona proporcja stosowana przez Gminę będzie - w praktyce - nieadekwatna do realiów. Gmina przyjęła, że każde udostępnienie sali oznacza jej wykorzystanie do czynności opodatkowanych lub nieopodatkowanych podatkiem od towarów i usług, a otwarcie sali może być związane ze sprzątnięciem sali, udostępnieniem mieszkańcom z uwagi na np. klęskę żywiołową, czy udostępnianiem znajdującego się w sali nieodpłatnego sprzętu sportowego itp. Pojawia się zatem pytanie, w jakim stopniu będzie zainteresowanie przedmiotowymi świetlicami po ich modernizacji (czy jest zapotrzebowanie na takie usługi na terenie Gminy, czy w pobliżu jest więcej świetlic do wynajęcia itp.), i czy jest ono na tyle duże, aby zmodernizować kolejne świetlice. Gmina musi także określić w jaki sposób modernizowane świetlice będą wykorzystywane w pozostałych godzinach i dniach, gdy nie będzie w nich spotkań. Zatem takie założenie - błędne - podstawy systemu rozliczenia podatku powoduje, że nie można go uznać za obiektywny i odzwierciedlający

specyfikę prowadzonej działalności, zatem nie może być on „sposobem ustalenia proporcji”, o którym mowa w ustawie.

Czynności wykonywane na rzecz gminy a podatek VAT

Z reguły samorządowy zakład budżetowy prowadzi działalność w zakresie zaspokajania potrzeb zbiorowych mieszkańców gminy, między innymi w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji oraz usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, zarządzania cmentarzami komunalnymi, czy miejskiego i letniego oczyszczania miasta itp. Przeważnie zakłady takie są odrębnymi od gminy, zarejestrowanymi i czynnymi podatnikami VAT, które prowadzą również działalność poza zakresem VAT (bieżące utrzymanie dróg gminnych, wysypiska śmieci, odbiór segregowanych odpadów komunalnych), jednak źródłem finansowania tej działalności jest w 100% otrzymana od gminy dotacja przedmiotowa.

Wydaje się, iż czynności wykonywane na rzecz gminy, za które zakład otrzymuje wynagrodzenie, wypełniają definicję odpłatnego świadczenia usług, zawartą w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Zatem zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy podlegają opodatkowaniu i tym samym na podstawie art. 106b ust. 1 ustawy zakład jest zobowiązany do wystawiania faktur dokumentujących wykonanie powyższych czynności (usług) na rzecz gminy. Wymóg taki będzie obowiązywał do czasu wpro-

wadzenia przez gminę centralizacji rozliczeń. Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi zapłatę, którą sprzedawca lub usługodawca otrzymuje z tytułu sprzedaży. Do podstawy opodatkowania wlicza się tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Zatem opodatkowaniu podlegają dotacje o charakterze przedmiotowym, a nie te, które mają charakter podmiotowy. Skoro zakłada budżetowy w zamian za wykonywane na rzecz gminy działalności otrzymuje dotacje pokrywające w 100% wartość wykonywanych działalności, to pomiędzy zakładem a gminą występuje świadczenie wzajemne³. Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT będzie miał jedynie zastosowanie do sytuacji, w której nabywane towary i usługi wykorzystywane są zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, jeżeli przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe. Skoro zakład nie wykonuje czynności „innych niż działalność gospodarcza”, to nie będzie on zobowiązany do stosowania współczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy VAT. Skoro wszystkie czynności wykonywane na zlecenie gminy przez zakład budżetowy, związane są z prowadzaną przez zakład działalnością gospodarczą, to otrzyma-

³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 marca 2016 r. nr IBPP3/4512-928/15/SR

nie dotacji na te zadania nie będzie miało wpływu na obliczenie „sposobu obliczenia proporcji”. Zatem jeżeli mamy do czynienia z centralizacją rozliczeń, to wówczas gmina, a nie jej zakład budżetowy będzie podatnikiem VAT i wykonywane przez ten zakład zadania zlecone przez gminę, nie będą usługami świadczonymi na jej rzecz. Zatem nie będą podlegały rozliczeniu pomiędzy tymi podmiotami. Wszystkie faktury zakupu towarów i usług związane z tymi zadaniami, będą wystawiane nie na zakład budżetowy, ale na gminę, która będzie z tego tytułu rozliczać VAT. Zakład budżetowy wykonujący zadania na rzecz gminy nie będzie działał w charakterze podatnika VAT.

W takim przypadku gmina będzie zobligowana do stosowania przewspółczynnika, według którego będzie odliczała VAT, jeżeli wykonuje zarówno czynności nieopodatkowane VAT, jak i pozostałe (opodatkowane VAT), jak np. rozliczanie mediów. Warto podkreślić, że od momentu centralizacji czynności dokonywane pomiędzy jednostkami budżetowymi czy zakładami budżetowymi a gminą nie stanowią sprzedaży opodatkowanej i nie powinny być dokumentowane fakturami. Jeżeli natomiast centralizacja rozliczeń obecnie nie jest stosowana, to zakład budżetowy rozliczać powinien VAT od usług świadczonych na rzecz gminy na dotychczasowych zasadach.

Bibliografia

www.izbapodatkowa.pl/wazny-komunikat-ministerstwa-finansow-dla-jednostek-samorzadu-terytorialnego-w-zwiazku-z-wyrokiem-tsue-c-27614,4,1800.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 grudnia 2015 r nr. ILPP1/4512-1-633/15-6/MK.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 marca 2016 r. nr IBPP3/4512-928/15/SR.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 ze zm.).

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-276/14,