VAT w samorządzie

Opodatkowanie VAT jednostek i zakładów budżetowych to temat, który jeszcze do niedawna budził spore kontrowersje. Dwa lata temu niewiele gmin rozważało odliczenie VAT od inwestycji przekazywanych następnie gminnym jednostkom organizacyjnym, jeszcze mniej decydowało się na wyjście na drogę sądową.

Niełatwą kwestią jest wciąż również sprawa uznania za podatników VAT zakładów i jednostek budżetowych. Jak opodatkować czynności wykonywane w imieniu i na rachunek JST, a jak te realizowane przez zakład budżetowy w imieniu własnym?

Opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług wykonywane przez podatnika. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, obejmującą wszelką działalność producentów, handlowców, usługodawców, czy osoby wykonujące wolne zawody, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W świetle art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się jednak za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy realizujących zadania, dla wykonywania których zostały one powołane. Warto jednak pamiętać, że powyższa reguła nie ma zastosowania w przypadku czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Podsumowując, wyżej wskazane podmioty działają w charakterze podatników VAT jedynie zatem w przypadku gdy:

1) wykonują czynności inne niż te, które wynikają z zadań nałożonych na nie odrębnymi przepisami prawa lub
2) dokonują czynności prawnych, które mieszą się w ramach ich zadań, ale czynią to na podstawie umów cywilnoprawnych (przykładowo na podstawie umowy sprzedaży nieruchomości, umowy zamiany nieruchomości, umowy najmu lokalu).

Samorządowe zakłady budżetowe

Pewne wątpliwości wywołuje kwestia potraktowania jako podatnika VAT samorządowych zakładów budżetowych (dalej „zakłady budżetowe”). Zakład budżetowy jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, odrębną w stosunku do jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła. Posiada wyodrębniony zespół środków organizacyjnych, majątkowych, finansowych oraz osobowych, za pomocą którego może samodzielnie działać w ramach powierzonych mu zadań. Zakład budżetowy posiada własne mienie, z którego osiąga określone dochody. Uprawniony jest do zawierania umów cywilnoprawnych o świadczenie usług komunalnych. W kontekście realizowanych przez zakład budżetowy zadań pojawia się pytanie o podmiotowość zakładu budżetowego na gruncie VAT. Obecnie – w orzecznictwie sądów administracyjnych – przeważa stanowisko, zgodnie z którym zakład budżetowy może być samodzielnym podatnikiem VAT. Organy podatkowe dopuszczają możliwość rejestracji zakładu budżetowego odrębnie w stosunku do JST. Oznacza to, że

w sytuacji, gdy zakład budżetowy dokonuje czynności prawnych na rzecz podmiotów zewnętrznych działa on w charakterze podatnika VAT. Jedynie tytułem przykładu, w przypadku udostępnienia lokalu użytkowego na rzecz podmiotu zewnętrznego, czynność ta podlegać będzie opodatkowaniu VAT z tytułu świadczenia usług.

W relacjach gospodarczych pomiędzy JST a zakładem budżetowym, sądy administracyjne – w tym w szczególności Naczelny Sąd Administracyjny – uznają, że zakład budżetowy nie wykonuje usług na rzecz JST, lecz działa w jej imieniu jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna. Tym samym, czynności wykonywane przez zakład budżetowy na rzecz JST nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Jednostki budżetowe jako podatnicy VAT

Pewne niejasności wywołuje także kwestia uznawania jednostek budżetowych za podatników VAT. Jednostka budżetowa nie posiada osobowości prawnej, nie prowadzi działalności gospodarczej w sposób samodzielny, dysponuje i zarządza jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej.

Z uwagi na powyższe, przeważa obecnie pogląd, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT, ponieważ nie posiadają osobowości prawnej oraz nie działają w sposób samodzielny i całkowicie niezależny od JST. Wyżej opisane cechy powodują, że pomimo wyodrębnienia organizacyjnego jednostki samorządu terytorialnego nie są podatnikami VAT, a ich rozliczenia z JST nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Teza taka znajduje potwierdzenie chociażby w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13, LEX nr 1324202. Niemniej jednak część organów podatkowych – wbrew stanowisku prezentowanemu w orzecznictwie sądów administracyjnych – nadal twierdzi, że „W sytuacji, gdy wyodrębniona ze struktury gminy jednostka budżetowa prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny i wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to podmiot ten należy uznać za odrębnego od gminy podatnika VAT. W konsekwencji Wnioskodawca (tzn. gmina) i gminna jednostka budżetowa winny dokonywać rozliczenia podatku od towarów i usług w odrębnych deklaracjach" (interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 marca 2015 r., sygn. IPTPP2/4512-6/15-4/AJB, www.mofnet.gov.pl). Z uwagi na wyżej opisane rozbieżności, samorządy z niecierpliwością czekają na rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie pytania prejudycjalnego NSA, czy jednostka budżetowa jest podatnikiem VAT (TSUE, C-276/14). Jest szansa, że wyrok TSUE zlikwiduje istniejące rozbieżności i zapewni jednolitą praktykę postępowania wśród gmin.

Zwolnienie od VAT do 150.000 PLN

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT „zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł". Aktualne staje się zatem pytanie, czy zwolnienie to ma zastosowanie odrębnie do każdej gminnej jednostki organizacyjnej czy też może gmina

powinna rozliczać VAT wspólnie ze swoimi jednostkami organizacyjnymi. W naszej ocenie – przy założeniu że dana gminna jednostka organizacyjna spełnia definicję podatnika VAT – zwolnienie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT będzie miało zastosowanie odrębnie do każdej takiej jednostki. Co jednak ważne, aby stosować zwolnienie odrębnie do każdej jednostki, jednostka taka powinna prowadzić działalność gospodarczą w sposób samodzielny, we własnym imieniu.

Publiczna działalność JST

W świetle zasad opodatkowania VAT czynności podejmowanych przez JST istotna pozostaje kwestia prawa do odliczenia z tytułu inwestycji realizowanych w ramach publicznej działalności JST (np. budowa drogi w gminie). Każde działanie podejmowane przykładowo przez gminę (jako JST) w imieniu własnym, na własną odpowiedzialność i finansowane z budżetu gminy, a które służy zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej, należy uznać za działanie publiczne. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, gmina nie jest podatnikiem VAT w przypadku realizacji zadań nałożonych odrębnymi przepisami, dla realizacji których gmina została powołana. Oznacza to, że gmina – budując drogę – nie ma statusu podatnika VAT.

Tym samym, poniesione przez gminę wydatki w ramach prowadzonej inwestycji budowlanej nie są związane z wykonywaniem przez gminę czynności opodatkowanych VAT. Uznać zatem należy, że w takiej sytuacji gmina nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego od kwoty podatku należnego. Stanowisko takie jest prezentowane zarówno przez sądy administracyjne jak i organy podatkowe (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 maja 2015 r., sygn. IBPP3/4512-253/15/MN, www.mofnet.gov.pl oraz wyrok NSA z dnia 19 listopada 2014 r., sygn. I FSK 1669/13, LEX nr 1540609).

Sprzedaż a zakup

W praktyce bardzo często spotykane są sytuacje, w których gminy w ramach swojej działalności realizują różne projekty inwestycyjne (np. budowa infrastruktury kanalizacyjnej czy wodociągowej). Gminy ponoszą wówczas liczne wydatki na zakup towarów i usług służących realizacji tych inwestycji. W dalszej kolejności gminy przekazują wybudowaną infrastrukturę swoim jednostkom organizacyjnym (np. zakładom budżetowym), w celu wykonywania przez te jednostki czynności opodatkowanych. Liczne kontrowersje powstają odnośnie prawa gmin do odliczenia VAT od tych inwestycji.

Co ważne, z orzecznictwa wynika, że gminy uprawnione są do odliczenia podatku naliczonego od zakupów inwestycyjnych, wówczas gdy celem realizacji inwestycji jest prowadzenie opodatkowanej działalności przez gminne jednostki organizacyjne.

Tym niemniej, organy podatkowe utrudniają dokonywanie odliczenia VAT od zakupów realizowanych w ramach gminnych inwestycji. W ocenie administracji podatkowej gmina nie jest uprawniona do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z zakupu towarów i usług służących do realizacji inwestycji. Zdaniem organów podatkowych, inwestycje te w dalszej kolejności wykorzystywane są przez gminne jednostki organizacyjne (a nie przez gminę).

Z poglądem organów podatkowych nie można się – naszym zdaniem - zgodzić. Odmowa odliczenia VAT przez gminę godzi bowiem w zasadę neutralności VAT. Przychylić należy się do stanowiska NSA zaprezentowanego w wyroku z dnia 2 września 2014 r. zgodnie z którym „w świetle zasady neutralności nie ma żadnych przeszkód, aby gmina realizowała prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych na inwestycje, w oparciu o które samorządowy zakład budżetowy wykonuje - w jej imieniu - jej zadania własne, generujące podatek należny (sygn. I FSK 938/14, LEX nr 1611589). Powyższa teza stwarza duże szanse na odzyskanie przez gminy VAT naliczonego wynikającego realizowanych przez nie inwestycji.

Ostatnimi laty wiele jednostek samorządu terytorialnego podjęło się szeregu kosztownych inwestycji korzystając przy tym np. z dofinansowania z budżetu państwa, bądź też budżetu Unii Europejskiej. W tego typu inwestycjach jednostki samorządu terytorialnego są najczęściej ostatecznym podmiotem ponoszącym ciężar podatku VAT, o którego zwrot w ogóle nie zabiegają, a często nie zdają sobie sprawy z realnych możliwości jego odzyskania. Wynika to przede wszystkim z tego, że polskie przepisy prawa podatkowego są bardzo skomplikowane i lakoniczne, nie wspominając już o rozbieżnościach w pismach urzędowych organów podatkowych oraz w wyrokach sądów administracyjnych.

Autor:
Anna Szkudlarek, doradca podatkowy, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy
Agata Dasiewicz, doradca podatkowy, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy