

VAT w sektorze publicznym – zmiany w 2016 r.

Prowadzący: Janina Fornalik - doradca podatkowy, starszy menedżer w spółce doradztwa podatkowego MDDP

Plan szkolenia

1. Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach

- wyrok TSUE ws. jednostek budżetowych
- uchwała NSA ws. zakładów budżetowych
- stanowisko MF
- projekt ustawy dot. centralizacji

2. Praktyczne aspekty dotyczące centralizacji rozliczeń VAT

- Rozliczenia wewnętrzne po centralizacji
- Rozliczenia z podmiotami zewnętrznymi po centralizacji
- Zasady wystawiania faktur sprzedaży i faktur zakupu
- Systemy księgowe stosowane do wspólnych rozliczeń VAT
- Wprowadzenie procedur wewnętrznych w zakresie centralizacji rozliczeń VAT
- Określenie odpowiedzialności za rozliczenia VAT na gruncie Kodeksu karnego skarbowego

3. Centralizacja a zasady odliczania podatku naliczonego

- dwuetapowe odliczenie – przewspółczynnik a proporcja sprzedaży
- rozporządzenie MF z 17.12.2015 r.

4. Pytania i odpowiedzi

Działalność gospodarcza

Definicja

Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące **samodzielnie działalność gospodarczą**, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel i rezultat takiej działalności.

Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych.

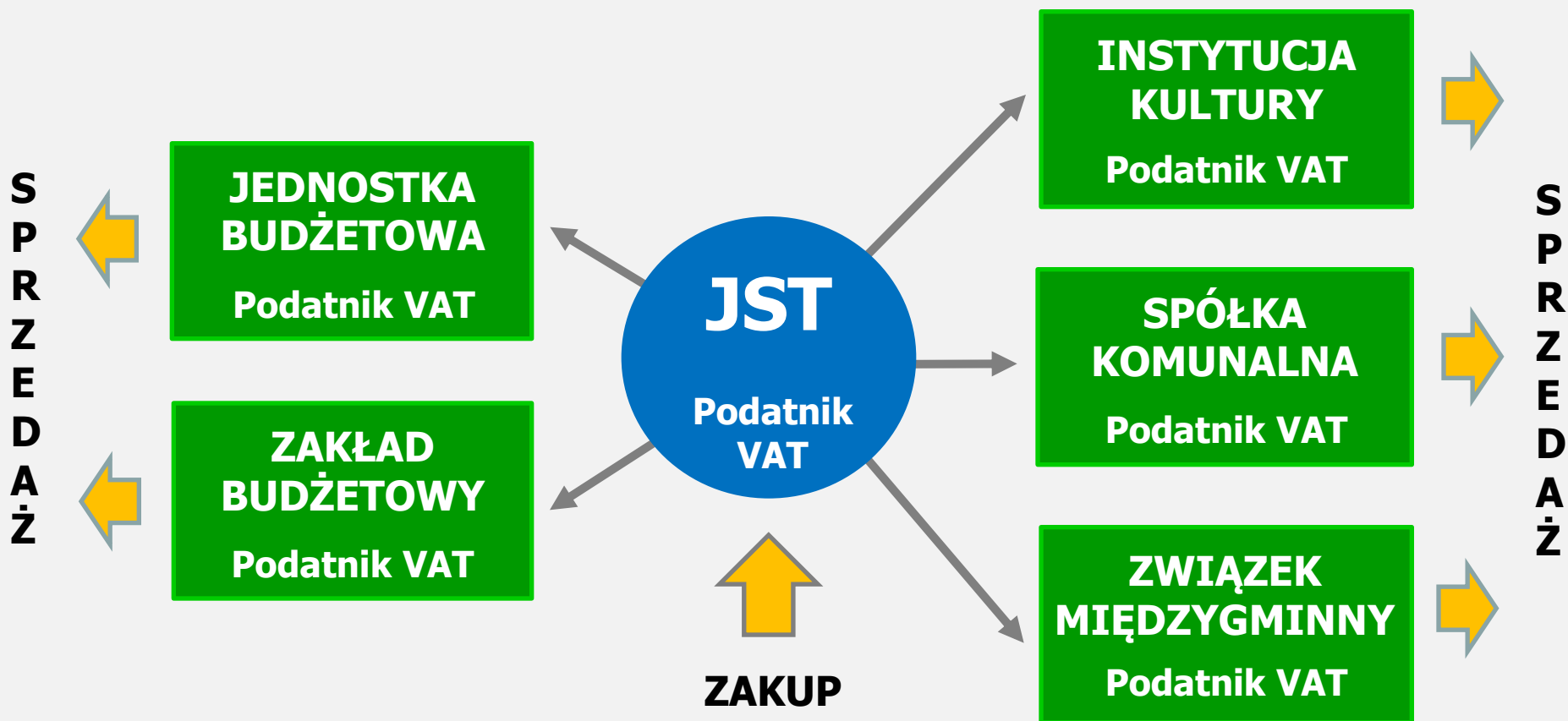
Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT

Nie uznaje się za podatnika **organów władzy publicznej** oraz urzędów obsługujących te organy **w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.**

Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

W zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, **podatnikowi**, o którym mowa w art. 15 **przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony.**

Struktura rozliczeń i praktyka przed zmianą podejścia



Struktura rozliczeń i praktyka przed zmianą podejścia

- **interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 października 2013 r., IBPP1/443-796/13/KJ**

„Z powyższego wynika więc, iż **jednostki budżetowe i zakłady budżetowe** Gminy są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które po przekroczeniu określonego progu obrotu dla celów podatku VAT **powinny zarejestrować się jako (odrębni) podatnicy VAT. Zatem zarówno Gmina, jak i jej jednostki budżetowe i zakłady budżetowe będą składały w stosunku do każdego okresu rozliczeniowego odrębne deklaracje VAT**, w których wykazują podatek należny oraz podatek naliczony od zrealizowanych przez siebie czynności”.

- **interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 września 2013 r., IBPP3/443-953/13/EJ**

„Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca realizuje projekt pn. „...”. Realizacja projektu polega na kompleksowej **termomodernizacji Przedszkola**. Realizacja inwestycji jest związana z zadaniami własnymi gminy. Obiektem objętym projektem zarządza **jednostka budżetowa** – Zarząd Szkół i Przedszkoli Przedszkole objęte projektem jest całkowicie finansowane z budżetu gminy, zabezpieczającej środki na funkcjonowanie przedszkoli każdego roku w budżecie miasta. **Towary i usługi nabywane w związku z realizacją projektu pn. „...” nie będą wykorzystywane przez Gminę do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.**

Podatnik VAT – jednostki budżetowe

Uchwała NSA z 23.06.2014 r., I FPS 1/13

Gminna jednostka budżetowa:

- nie posiada własnego mienia, lecz dysponuje jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej, jaką jest gmina,
- o utworzeniu, połączeniu lub likwidacji JB decyduje organ stanowiący w postaci rady gminy; ten organ nadaje gminnej JB statut określający nazwę, siedzibę i przedmiot działalności,
- swoje wydatki pokrywa z budżetu gminy, do budżetu gminy odprowadza również uzyskane dochody,
- nie ponosi ryzyka związanego z podejmowaniem/wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT,
- nie odpowiada za szkody wyrządzone osobom trzecim (odpowiada zawsze gmina).

Teza:

W świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku VAT.

Podatnik VAT – jednostki budżetowe

Wyrok TSUE z 29.09.2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław

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** będące przedmiotem postępowania głównego, **nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.**

W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie

- Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał (...) wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien był on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie.
- Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu.
- W tym względzie wystarczy stwierdzić, że rząd polski nie wykazał ryzyka wystąpienia poważnych trudności. Na rozprawie rząd ten przyznał bowiem, że nie jest w stanie ocenić spornych konsekwencji gospodarczych. W tych okolicznościach **nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.**

Podatnik VAT – zakłady budżetowe

Wyrok NSA z 18.10.2011 r., I FSK 1369/10

NIEAKTUALNY!!!

Samorządowy zakład budżetowy, wykonując zadania własne jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a zatem **ma podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła.**

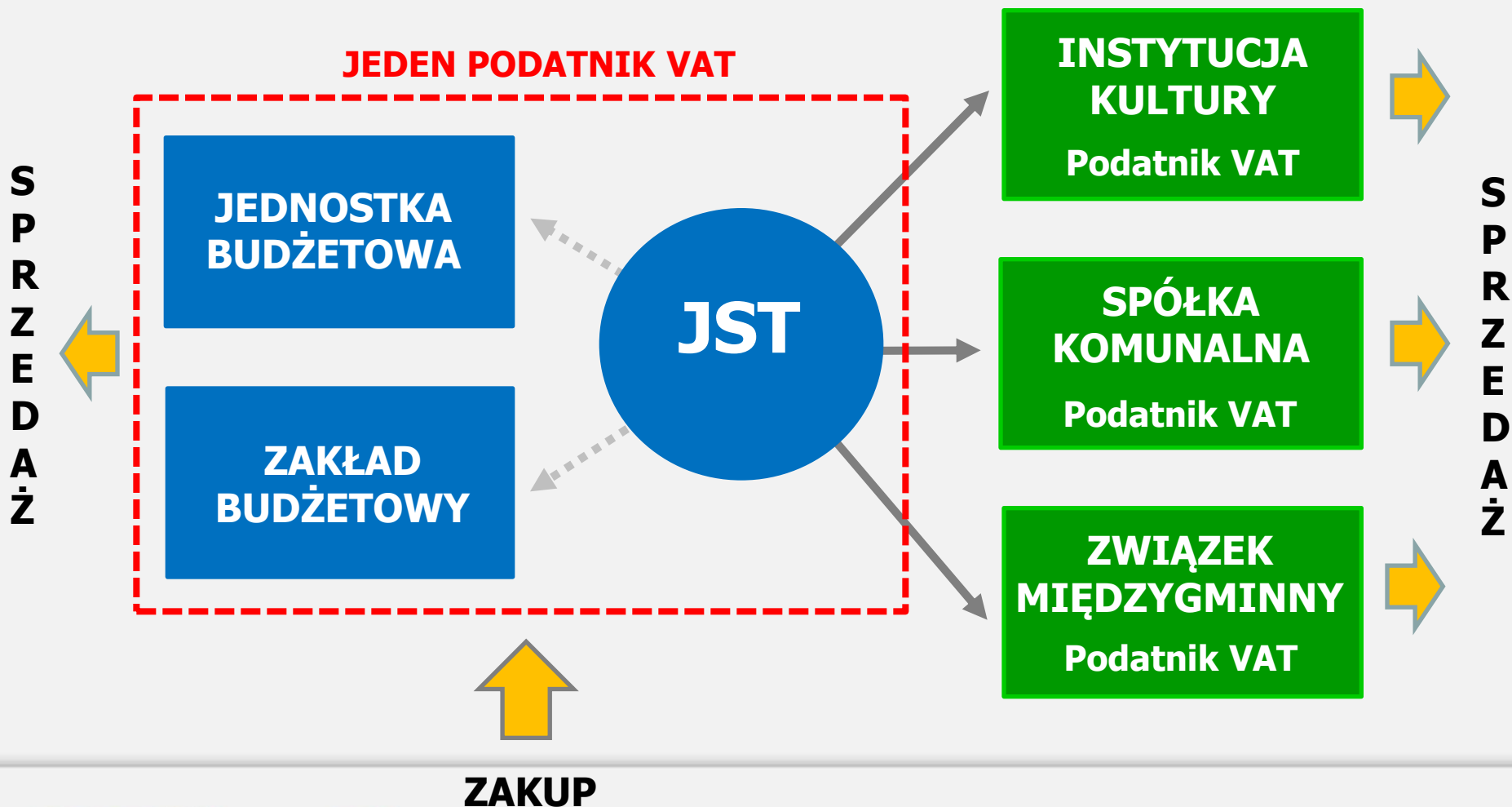
Podatnik VAT – zakłady budżetowe

Uchwała NSA z 26 października 2015 r., I FPS 4/15

W świetle wyroku TSUE z 29 września 2015 r. **za nieaktualny należy uznać wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd** o dualistycznym charakterze samorządowego zakładu budżetowego, **zgodnie z którym jest on samodzielny podmiotem, odrębnym od tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego**, w zakresie powierzonych mu do realizacji zadań własnych tej jednostki, lecz nie w stosunku do tej jednostki. Należy bowiem przyjąć, że w każdej sytuacji tj. zarówno w stosunkach pomiędzy zakładem budżetowym i gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podatnikiem pozostaje tylko gmina.

W świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 ustawy o VAT **gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego**, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Struktura rozliczeń po centralizacji



Centralizacja – komunikat MF z 29 września 2015 r. ws. jednostek budżetowych

Komunikat MF z 29.09.2015 r.

1. 29 września 2015 r. zapadł wyrok TSUE, zgodnie z którym gminna jednostka organizacyjna, której działalność gospodarcza nie spełnia kryterium samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, nie może być uznana za podatnika podatku od wartości dodanej odrębnie od gminy, w której skład jednostka ta wchodzi.
2. W konsekwencji należy uznać, że **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.**
3. Mając na uwadze powyższe rozstrzygnięcie TSUE **zakłada się obowiązkowe „scentralizowanie”** w samorządach rozliczeń w zakresie podatku VAT (ostateczny zakres tej „centralizacji” zostanie przedstawiony po rozstrzygnięciu kwestii zakładów budżetowych przez NSA w składzie 7 sędziów, w związku z postanowieniem NSA sygn. akt. I FSK 1725/14 z 17 marca 2015 r.). Aby zapewnić samorządom czas na przygotowanie się do nowego modelu rozliczeń, **do połowy 2016 r. nie będą kwestionowane rozliczenia dokonywane z zastosowaniem obecnego modelu rozliczeń.**

Centralizacja – komunikat MF z 29 września 2015 r. ws. jednostek budżetowych

4. Zakłada się, że „scentralizowanie” rozliczeń nastąpi „w przód”. Samorządy mogą jednak, zgodnie z wyrokiem TSUE, 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. Nie będzie możliwe sporządzanie korekt wybiórczych, tj. tylko za wybrane przez samorządy okresy rozliczeniowe. Sporządzenie korekt musi obejmować w szczególności: skorygowanie wysokości deklarowanego obrotu, m.in. poprzez uwzględnienie obrotów jednostek budżetowych dotychczas zwolnionych z VAT oraz zastosowanie w odliczeniach podatku naliczonego zasad dotyczących tzw. prewspółczynnika.
5. W związku z tym, że wyrok TSUE może skutkować w niektórych przypadkach korzystania przez samorządy z programów finansowanych ze środków unijnych **zmianą kwalifikowalności wydatków**, Ministerstwo Finansów przewiduje **brak konieczności zwrotu tych środków od beneficjentów w przypadku braku korekty podatku naliczonego**. Szczegółowe zasady w tym zakresie zostaną przedstawione odrębnie.
6. Ministerstwo Finansów informuje, że zostały podjęte prace w celu dopracowania powyższej koncepcji w taki sposób, aby zmiana sposobu rozliczania VAT przez samorządy i utworzone przez nią jednostki budżetowe była jak najmniej uciążliwa. W tym celu resort finansów planuje ścisłą współpracę z przedstawicielami środowiska samorządowego.
7. Wypracowana koncepcja będzie podstawą do podjęcia prac legislacyjnych, co powinno nastąpić najpóźniej w listopadzie br.

Centralizacja – pozostałe komunikaty Ministerstwa Finansów

Komunikat Ministerstwa Finansów z 29 października 2015 r. w sprawie zakładów budżetowych

- W związku z podjętą Uchwałą NSA gminne zakłady budżetowe objęte zostaną planowanym obowiązkowym „scentralizowaniem” rozliczeń w podatku VAT w samorządach.

Centralizacja – komunikat MF z 15 stycznia 2016 r. w sprawie terminu

- Mając na uwadze liczne postulaty dotyczące terminu obowiązkowej „centralizacji” rozliczeń w samorządach podnoszone przez przedstawicieli środowiska samorządowego, Minister Finansów przychylił się do zgłoszonych postulatów i postanowił **przesunąć termin**, o którym mowa w pkt II Komunikatu z 29 września 2015 r., tj. z połowy 2016 r. **na 1 stycznia 2017 r.**

Struktura rozliczeń i praktyka w okresie przejściowym

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 grudnia 2015 r., ITPP3/4512-477/15/APR

„W zakresie dostawy towarów/świadczenia usług przez gminne jednostki budżetowe, występuje jeden podatnik – Gmina, która utworzyła te jednostki. Z racji istnienia tylko jednego podatnika VAT uznać także należy, że **czynność nieodpłatnego udostępnienia budynków/lokalii na rzecz jej jednostek, jest czynnością wewnętrzną Gminy, a czynności wykonywane przez te jednostki są *de facto* czynnościami Gminy.**

W konsekwencji, należy stwierdzić, że **Gmina miała/ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim wydatki te miały/mają związek z wykonywaniem przez Gminę – za pośrednictwem jednostek budżetowych – czynności opodatkowanych.**

Jednocześnie należy stwierdzić, że **skoro Gmina** – powołując się na odrębność podatkowo-prawną swoich jednostek budżetowych i utrwaloną praktykę krajową – **traktowała/traktuje siebie i te jednostki budżetowe odrębnie, to do czasu obowiązkowego „scentralizowania” rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług, była/jest uprawniona do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego od nabywanych mediów w takim zakresie, w jakim obciążała/obciąża jednostki podatkiem należnym z tytułu mediów „zużywanych” w budynkach/lokalach, w których jednostki te funkcjonowały/funkcjonują.**

Struktura rozliczeń i praktyka w okresie przejściowym

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 13 stycznia 2016 r., IPTPP1/4512-538/15-9/IG

„Z okoliczności dotyczących sprawy wynika, że **Gmina stosuje dotychczasowy model rozliczeń i rozlicza się odrębnie od swojej jednostki organizacyjnej**. Biorąc pod uwagę powołane wyżej przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że rozliczenie podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 86 ust. 1 ustawy uwarunkowane jest tym, aby nabywane towary i usługi były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. W omawianej sprawie warunek uprawniający do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie jest spełniony, ponieważ – jak wskazał Zainteresowany – **dokonywane zakupy towarów i usług w ramach realizacji wskazanych zadań nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatnikiem od towarów i usług przez Gminę. Powstałe środki trwałe będą przekazane nieodpłatnie w użytkowanie zakładowi budżetowemu Gminy, którym jest Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji. Tym samym Wnioskodawcy z tego tytułu nie będzie przysługiwało prawo do zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy.**”

WAŻNE! Dotychczasowe interpretacje indywidualne pozostają ważne do momentu ich zmiany/uchylenia lub zmiany przepisów

Centralizacja a prawo do odliczenia VAT

Wyrok WSA w Gdańsku z 27 kwietnia 2016 r., I SA/Gd 273/16

Stan faktyczny

Gmina wystąpiła o zwrot podatku VAT od budowy kanalizacji w 2010 r., która została nieodpłatnie przekazana do zakładu budżetowego. ZB wykazywał sprzedaż opodatkowaną w swoich deklaracjach VAT. W złożonych korektach deklaracji gminy nie dokonała centralizacji rozliczeń VAT gminy i JB/ZB.

Organy podatkowe

Odmowa zwrotu VAT. Gmina nie ma prawa odliczyć VAT od wydatków na budowę kanalizacji. Miałaby ona takie prawo jedynie w sytuacji, gdyby za okresy których dotyczy zwrot uwzględniła rozliczenia zarówno swoje, jak i swoich jednostek organizacyjnych. Warunkiem odliczenia jest centralizacja rozliczeń VAT gminy, jej zakładu budżetowego i jednostek budżetowych. Nie można części rozliczeń VAT dokonywać w modelu scentralizowanym (wspólnie – gmina i jej jednostki), a części w modelu zdecentralizowanym (gmina odrębnie i jej jednostki odrębnie).

WSA

- **Urząd nie może odmówić gminie prawa do odjęcia podatku naliczonego, powołując się na to, że nie uwzględniła ona w korekcie deklaracji rozliczeń zakładu i jednostki budżetowej**
- Jeżeli organ podatkowy uzna korektę za błędną, powinien sam wskazać, jakie jest prawidłowe rozliczenie, wydając stosowną decyzję.

Centralizacja rozliczeń VAT w JST - konsekwencje

1. Termin
2. Okres przejściowy
3. Korekty wstecz
4. Wyrejestrowanie JB i ZB jako odrębnych podatników VAT
5. Uwzględnienie sprzedaży JB i ZB w deklaracji VAT gminy (najprawdopodobniej utrata prawa do zwolnienia podmiotowego – obrót > 150.000 zł)
6. Kasy fiskalne
7. Rozliczenia bez VAT pomiędzy gminą i JB/ZB oraz pomiędzy JB/ZB tej samej gminy
8. Odliczenie VAT naliczonego związanego z działalnością JB/ZB
9. Współczynnik / przewspółczynnik, korekta wieloletnia
10. Faktury sprzedaży / zakupu
11. Ewidencje VAT, deklaracje VAT
12. Procedura obiegu dokumentów
13. Zakresy obowiązków i odpowiedzialności (odpowiedzialność karna skarbową)

Projekt z 14 stycznia 2016 r. ustawy o centralizacji VAT w JST

Ustawa reguluje:

- **zasady dokonywania przez JST rozliczeń podatku VAT** za okres rozliczeniowy upływający 31 grudnia 2016 r. oraz okresy rozliczeniowe poprzedzające ten okres
- **zasady dokonywania przez JST korekt rozliczeń podatku VAT** za okres rozliczeniowy upływający przed dniem podjęcia przez nie rozliczania tego podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi
- dokonywanie przez JST **zwrotu środków europejskich** uzyskanych na realizację ich zadań **w przypadku zmiany kwalifikowalności wydatków** w związku z wyrokiem TSUE

Planowana data wejścia w życie: **nie jest jeszcze znana**

Ustawa dotyczy wszystkich JST, nie tylko gmin

Ustawa o centralizacji: Jednostka organizacyjna

Art. 2 pkt 1.

Ilekoć w ustawie jest mowa o jednostce organizacyjnej – rozumie się przez to:

- a) utworzone przez JST samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy,
- b) powstałą z mocy prawa jednostkę budżetową, podporządkowaną JST.

➤ **Definicja jednostki organizacyjnej obejmuje również urząd miasta/ urząd gminy/ starostwo powiatowe.**

Ustawa o centralizacji: Sukcesja praw i obowiązków

Art. 3. Jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, **wstępuje z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy we wszystkie prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych** – w zakresie, w jakim dotyczą one podatku od towarów i usług, również w odniesieniu do rozliczeń za okresy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Oznacza to, że bez względu na to, jaki model rozliczeń dana JST przyjmie w odniesieniu do rozliczeń za okres przed 1 stycznia 2017 r., z dniem wejścia w życie ustawy podmiotem wszystkich praw i obowiązków związanych z rozliczeniami podatku VAT będzie tylko i wyłącznie JST jako osoba prawna:

- postępowania kontrolne i podatkowe prowadzone w stosunku do jednostek organizacyjnych,
- nie będzie konieczne wystawianie faktur korygujących zmieniających dane sprzedawcy i nabywcy, gdyż JST wchodząc w prawa i obowiązki swoich jednostek organizacyjnych nabędą również prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na te jednostki.

Ustawa o centralizacji:

Do końca 2016 r. centralizacja dobrowolna

Art. 4.

Podatek VAT w zakresie działalności gospodarczej wykonywanej przez jednostki organizacyjne **może być nadal rozliczany bezpośrednio przez te jednostki:**

- jeżeli taki sposób był stosowany przez JST na dzień 29 września 2015 r.,
- **jednak nie dłużej niż do okresu rozliczeniowego upływającego 31 grudnia 2016 r.**

Powyższy przepis stosuje się **pod warunkiem, że:**

- **w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy JST złoży oświadczenie** o wyborze okresu rozliczeniowego, do którego podatek VAT będzie rozliczany bezpośrednio przez jednostki organizacyjne. Wybór ten dotyczyć może także okresu rozliczeniowego upływającego przed dniem wejścia w życie ustawy.
 - Oświadczenie na formularzu stanowiącym załącznik do ustawy
- **Właściwy urząd skarbowy dla jednostek organizacyjnych:** urząd właściwy ze względu na siedzibę każdej jednostki
- **Możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego nie później niż do końca 2016 r.** przez te jednostki organizacyjne, których sprzedaż na dzień 29 września 2015 r. korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy o VAT i gdy JST złoży ww. oświadczenie.
- Powyższe przepisy stosuje się odpowiednio również, gdy na 29 września 2015 r. jednostki budżetowe były rozliczane łącznie z JST, a odrębnie tylko zakłady budżetowe.

Ustawa o centralizacji:

Oświadczenie o wyborze terminu centralizacji

Na podstawie art. 4 ust. 2 ustawy z dnia ... 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 (Dz. U. poz. ...) oświadczam, że wszystkie jednostki organizacyjne podległe Gminie/Powiatowi/Województwu* rozliczały/będą rozliczały* bezpośrednio podatek od towarów i usług z działalności gospodarczej przez nie wykonywanej do okresu rozliczeniowego upływającego w dniu ... ¹⁾

Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

.....
(podpis ze wskazaniem imienia i nazwiska
oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej
do reprezentowania jednostki samorządu terytorialnego)

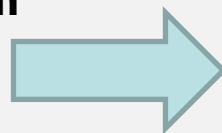
* niepotrzebne skreślić

- 1) W przypadku wyboru dokonywania rozliczeń według zasad określonych w art. 4 ust. I ustawy należy wstawić datę 31 grudnia 2016 r. W przypadku wybrania wcześniejszego niż upływający w dniu 31 grudnia 2016 r. okresu, do którego podatek od towarów i usług będzie rozliczany bezpośrednio przez podległe jednostki organizacyjne należy wstawić wybraną wcześniejszą datę (wybór ten może dotyczyć także okresu rozliczeniowego upływającego przed dniem wejścia w życie ustawy).

Ustawa o centralizacji: Zasady kalkulacji wstępnej proporcji sprzedaży

Art. 5

Centralizacja w 2016 r.
(odliczenie VAT od wydatków mieszanych
w 2016 r. i w 2017 r.)



Centralizacja w 2017r.
(odliczenie VAT od wydatków mieszanych w 2017 r.)

**na podstawie WSS
odrębnie
skalkulowanego
dla każdej jednostki
organizacyjnej**

Powyższe znajduje zastosowanie również do:

- jednostek organizacyjnych zwolnionych podmiotowo - obliczenie WSS w drodze szacunkowej prognozy (bez konieczności uzgodnienia z Naczelnikiem US)
- jednostki samorządu terytorialnego, które dokonały centralizacji jednostek budżetowych przed 2016 r., a teraz dokonują centralizacji zakładów budżetowych (np. Poznań, Inowrocław)

Ustawa o centralizacji:

Zasady kalkulacji ostatecznej proporcji sprzedaży

Uzasadnienie do projektu

- **Korekta roczna, o której mowa w art. 91 ustawy o VAT, będzie dokonywana za pierwszy i drugi rok wspólnego rozliczania odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej.**
- Projektodawca planuje utrzymać tę zasadę również w latach kolejnych poprzez wprowadzenie stosownej nowelizacji ustawy o VAT w tym zakresie.

Ustawa o centralizacji:

Kasy fiskalne i wyrejestrowanie jednostek organizacyjnych

Art. 6

- **Brak konieczności wymiany urządzeń fiskalnych lub przerejestrowania do dnia 31 grudnia 2018 r.** w przypadku jednostek organizacyjnych, które w przeddzień centralizacji były zobowiązane do posiadania kas fiskalnych.
- **Zwolnienie z obowiązku fiskalizacji do 31 grudnia 2016 r.** tych jednostek organizacyjnych, które w przeddzień centralizacji były zwolnione podmiotowo z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy pomocy kas fiskalnych.
- **Ulga przy zakupie kas** – jeśli obowiązek fiskalizacji w JST od 1 stycznia 2017 r. - ulga na zakup kasy w wysokości 90% ceny jej zakupu (netto), nie więcej niż 700 zł (ulgę stosuje się do kas zakupionych do 31 marca 2017 r.)

Art. 7

Wyrejestrowania jednostek dokonuje z urzędu naczelnik urzędu skarbowego z dniem, od którego jednostki organizacyjne nie rozliczają się już odrębnie od JST.

Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

Art. 9, 10, 13 Ustawy o centralizacji:

JST może dokonać korekt rozliczeń za okresy przypadające przed dniem podjęcia wspólnych rozliczeń ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi, przy czym:

1) W odniesieniu do rozliczeń POSZCZEGÓLNYCH jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, **jeżeli korekta tych rozliczeń nie jest związana z wyrokiem TSUE** (przykładowo jest związana z błędami rachunkowymi w poprzedniej deklaracji, koniecznością ujęcia niezaewidencjonowanych faktur, itp.), **korekta taka powinna zostać dokonana na następujących zasadach:**

- obowiązek złożenia pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonanej korekty deklaracji
 - Uwaga! Od 1.1.2016 r. Ordynacja podatkowa nie przewiduje obowiązku składania uzasadnienia przyczyn korekty deklaracji, lecz zapisy Ustawy o centralizacji stanowią tutaj *lex specialis* do zapisów Ordynacji podatkowej
- obowiązek złożenia **pisemnego oświadczenia**, że korekta deklaracji nie jest składana w związku z wyrokiem TSUE
- **korekta będzie dokonywana z uwzględnieniem pre-współczynnika, WSS oraz korekty wieloletniej, obliczanych/dokonywanych odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej**

Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

Art. 9, 10, 12, 13 Ustawy o centralizacji:

2) W odniesieniu do rozliczeń WSZYSTKICH jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, **jeżeli korekta tych rozliczeń jest związana z wyrokiem TSUE, korekta taka powinna zostać dokonana na następujących zasadach:**

- **złożenie korekty deklaracji do końca 2017 r.**
- obowiązek złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji jest składana w związku z wyrokiem TSUE
- przedłożenie Naczelnikowi US wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych wraz z ich danymi (nazwa, NIP)
- **uwzględnienie w składanych korektach deklaracji JST rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych**
- **złożenie korekt deklaracji za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem**, w których JST rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych
- **złożenie oświadczenia, czy korekta obejmuje wydatki, w odniesieniu do których JST nie jest zobowiązana do zwrotu środków europejskich** (załącznik do ustawy)
- obowiązek złożenia pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonania korekty

Ustawa o centralizacji: Oświadczenie o obowiązku zwrotu środków europejskich

Na podstawie art. 9 pkt 2 lit. f ustawy z dnia ... 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 (Dz. U. poz. ...) oświadczam, że składane korekty deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT-7, VAT-7K*) Gminy/Powiatu/Województwa* ... za okres ... obejmują wydatki, w odniesieniu do których jednostka samorządu terytorialnego nie była obowiązana, na podstawie art. 14 ww. ustawy, do zwrotu środków europejskich.

Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

.....
(podpis ze wskazaniem imienia i nazwiska
oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej
do reprezentowania jednostki samorządu terytorialnego)

* niepotrzebne skreślić

Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

- korekta musi uwzględniać podstawę opodatkowania i VAT należny z tytułu sprzedaży dokonywanej przez wszystkie jednostki organizacyjne, również te, które dotychczas były zwolnione podmiotowo z VAT – w takim przypadku:
 - podstawę opodatkowania i VAT należny oblicza się na zasadach określonych w art. 85 i art. 146b Ustawy o VAT, czyli kwota podatku należnego jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:
 - 1) 18,70% - dla towarów i usług objętych stawką podatku 23%;
 - 2) 7,41% - dla towarów i usług objętych stawką podatku 8%;
 - 3) 4,76 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 5%;
 - brak obowiązku wystawienia faktur korygujących w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej ze względu na korzystanie ze zwolnienia podmiotowego przez jednostki organizacyjne, chyba że nabywca zażąda korekty faktury, to należy wystawić korektę do 15. dnia po miesiącu, w którym zgłoszono żądanie
- **korekta deklaracji niespełniająca ww. warunków nie wywołuje skutków prawnych (pkt 1 i 2)**
- taka korekta deklaracji zastępuje wszystkie rozliczenia objęte deklaracją lub decyzją, w tym decyzją ostateczną, wydaną zgodnie z art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

Ustawa o centralizacji: Korekty deklaracji za okresy wstecz

Art. 13

Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekty, o której mowa w art. 9:

- 1) uwzględnia zakres wykorzystywania towarów i usług do działalności gospodarczej obliczany zgodnie z:
 - a) art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. oraz
 - b) art. 86 ust. 2a i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.
 - **odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej** w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności w ramach działalności gospodarczej oraz pozostających poza tą działalnością;
 - 2) uwzględnia **proporcję** wyliczaną zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług **odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej** w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług i czynności zwolnionych od tego podatku;
 - 3) dokonuje odpowiednio **korekty zgodnie z art. 90a i 90c oraz 91** ustawy o podatku od towarów i usług **odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej** w przypadku zaistnienia okoliczności, o których mowa w tych przepisach.
- Jak liczyć korektę wieloletnią
 - Jak skorygować gdy były różne okresy rozliczeniowe – kwartalne/miesięczne
 - Co gdy w jednostce była nadwyżka podatku naliczonego a po centralizacji VAT do zapłaty

Ustawa o centralizacji:

Brak prawa do odliczenia jeśli nie dokonano zwrotu środków przed wejściem w życie ustawy

Art. 8

- W zakresie, w jakim **kwota podatku naliczonego** z tytułu nabycia towarów i usług, **sfinansowana ze środków europejskich, została uznana za wydatek kwalifikowalny**,
- którego kwalifikowalność uległa **zmianie** w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości,
- **jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostce organizacyjnej **nie przysługuje prawo** do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,**
- również **w ramach korekty deklaracji**, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 Ustawy o VAT
- **jeżeli jednostka przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała zwrotu środków europejskich w części związanej ze zmianą kwalifikowalności.**

Ustawa o centralizacji:

Zwrot VAT uzależniony od zwrotu środków europejskich

- **brak możliwości dokonania odliczenia podatku VAT naliczonego**, jeżeli kwalifikowalność wydatków uległa zmianie na skutek wyroku TSUE, jeżeli JST lub jej jednostka **nie dokonały zwrotu środków europejskich w części związanej ze zmianą kwalifikowalności wydatku**
- nie wszystkie umowy o dofinansowanie ze środków UE przewidują konieczność zwrotu części środków w przypadku zmiany kwalifikowalności – czy w takim przypadku również JST nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT?
- wyrok TSUE w sprawie C-191/12 *Alakor*:
„Zasada zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie odmawiało zwrotu części podatku od wartości dodanej, którego odliczenia zakazywał przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, na tej podstawie, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzeczne państwo, pod warunkiem że podatek od wartości dodanej został w całości zneutralizowany, czego weryfikacja należy do sądu krajowego.”

Ustawa o centralizacji: Brak obowiązku zwrotu środków jeśli VAT kwalifikowalny nie został odliczony

Art. 14

Jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostka organizacyjna **nie jest zobowiązana do zwrotu środków europejskich** uzyskanych na realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego w takim zakresie, w jakim nastąpiła zmiana kwalifikowalności wydatku w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanej ze środków europejskich w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości **pod warunkiem, że:**

- 1) **nie dokonała przed dniem wejścia w życie ustawy obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego** z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków europejskich, również w ramach korekty deklaracji, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a **oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług,**
- 2) **złożyła do Naczelnika US w terminie 2 miesięcy** licząc od dnia wejścia w życie ustawy, **oświadczenie o spełnieniu warunku, o którym mowa w pkt 1 (niedokonanie odliczenia)** w odniesieniu do poszczególnych umów o dofinansowanie – wzór oświadczenia w załączniku do Ustawy o VAT.

Ustawa o centralizacji: Oświadczenie o braku odliczenia VAT

Oświadczenie

(dotyczy umowy o dofinansowanie nr ...)

Na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia ... 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 (Dz. U. poz. ...) oświadczam, że w odniesieniu do zakupu towarów i usług, o których mowa w art. 14 ust. 1 ww. ustawy nie dokonano obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, również w ramach korekty deklaracji, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.).

Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

.....
(podpis ze wskazaniem imienia i nazwiska
oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej
do reprezentowania jednostki samorządu terytorialnego)

Ustawa o centralizacji: Brak obowiązku zwrotu środków jeśli VAT kwalifikowalny nie został odliczony

Art. 14

Powyższe zasady dotyczą wyłącznie wydatków kwalifikowalnych w części dotyczącej kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki organizacyjne zgodnie z już zawartymi na dzień wejścia niniejszej ustawy w życie umowami o dofinansowanie.

- Do rozliczeń środków europejskich związanych z wydatkami, o których mowa powyżej, stosuje się odpowiednio przepisy art. 188 ustawy o finansach publicznych.
- Przepis zostanie wprowadzony z myślą o samorządach, które do końca 2015 r. realizowały inwestycję finansowaną ze środków UE, w sytuacji gdy VAT był wydatkiem kwalifikowalnym z racji braku prawa do odliczenia, a wyrok TSUE miał wpływ na zmianę kwalifikowalności.

Ustawa o centralizacji:

Obowiązek zwrotu środków z odsetkami jeśli VAT kwalifikowalny został odliczony

Art. 15

Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego

- **przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonała obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego** z tytułu nabycia towarów i usług, sfinansowanej ze środków europejskich, również w ramach korekty, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o podatku od towarów i usług
- **i przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała z tego tytułu zwrotu środków europejskich,**

jest ona obowiązana do zwrotu tych środków w terminie 2 miesięcy licząc od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

W powyższym przypadku, **środki europejskie podlegają zwrotowi:**

- **wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych*,**
- **liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu.**

- * Niektóre umowy o dofinansowanie nie przewidują konieczności zwrotu środków unijnych wraz z odsetkami – czy w takim przypadku również obowiązuje konieczność zwrotu środków wraz z odsetkami?
- * Niektóre JST posiadały interpretacje indywidualne o braku prawa do odliczenia VAT – brak podstaw do naliczania odsetek
- * Jak wyliczyć kwotę zwrotu środków gdy VAT jest odliczany poprzez korektę wieloletnią (zależy od współczynnika/prewspółczynnika w ciągu 10 lat)

Kwalifikowalność VAT w projektach UE

Art. 37 ust. 11 rozporządzenia PE Nr 1303/2013:

Podatek VAT nie stanowi wydatku kwalifikowalnego operacji, **z wyjątkiem przypadku, gdy podatek VAT nie podlega zwrotowi na podstawie krajowych przepisów o podatku VAT.** Sposób traktowania VAT na poziomie inwestycji ostatecznych odbiorców nie jest brany pod uwagę do celów określania kwalifikowalności wydatków w ramach instrumentu finansowego. Niemniej jednak w przypadku łączenia instrumentów finansowych z dotacjami na mocy ust. 7 i 8 niniejszego artykułu, do dotacji zastosowanie mają przepisy art. 69 ust. 3.

Art. 69 ust. 3 rozporządzenia PE Nr 1303/2013:

Następujące koszty są niekwalifikowalne w odniesieniu do wkładu z EFSI oraz kwoty wsparcia przekazywanej z Funduszu Spójności na rzecz instrumentu „Łącząc Europę”, o której mowa w art. 92 ust. 6: (...)

c) **podatek od wartości dodanej (VAT), z wyjątkiem podatku którego nie można odzyskać na mocy prawodawstwa krajowego VAT.**

Kwalifikowalność VAT w projektach UE

„Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014-2020”, MIiR/H 2014-2020/12(01)/04/2015

Podrozdział 6.13 Wytycznych:

- Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek VAT, **mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne**, ale tylko wtedy, **gdy beneficjent nie ma prawnej możliwości ich odzyskania**.
- **Możliwość odzyskania podatku VAT rozpatruje się zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz przepisami rozporządzeń do tej ustawy**, przy czym zaliczenie podatku VAT do kosztów uzyskania przychodów celem obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym nie jest odliczeniem ani uzyskaniem zwrotu podatku VAT, a więc nie jest odzyskiwaniem tego podatku w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

Ustawa o centralizacji: Zmiany w przepisach obowiązujących

Art. 16

Ze względu na formę finansowania zakładów budżetowych (tzw. budżetowanie netto) koniecznym było **wprowadzenie regulacji umożliwiających przekazanie kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym zakładom budżetowym przez JST**. Projekt ustawy o centralizacji przewiduje zmiany w tym zakresie w art. 15 i 16 ustawy o finansach publicznych.

Uzasadnienie do projektu

Nie ma konieczności regulowania kwestii odpowiedzialności za prawidłowe rozliczenia VAT, ponieważ **kwestię odpowiedzialności osoby upoważnionej do złożenia deklaracji podatkowej** reguluje art. 9 Kodeksu karnego skarbowego.

Faktury na przełomie 2016/2017 i po centralizacji

Uzasadnienie do projektu ustawy

W okresie przejściowym:

- jeżeli dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usługi nastąpi do 31 grudnia 2016 r. i w tym terminie zostanie również wystawiona faktura, to faktura taka powinna być wystawiona na jednostkę budżetową lub zakład budżetowy (jeśli jeszcze nie nastąpiła centralizacja),
- jeżeli natomiast faktura będzie wystawiona po tej dacie lub w przypadku, gdy sama dostawa towarów lub wykonanie usługi nastąpi po 31 grudnia 2016 r., to faktura powinna być wystawiona na JST, z ewentualnym wskazaniem jakiej jednostki organizacyjnej nabycie dotyczy tak, aby można było jednoznacznie dokonać jej przyporządkowania księgowego,
- błędne dane powinny być korygowane – fakturą korygującą lub notą korygującą.

Po dokonaniu centralizacji rozliczeń, na fakturach wystawianych na JST z uwidocznionym jej numerem NIP, będą mogły być zamieszczane dodatkowe informacje w postaci nazwy konkretnej jednostki organizacyjnej (np. szkoły), której zakupy będą dotyczyły. Tak wystawiona faktura będzie stanowiła podstawę do ujmowania jej w księgach i dokumentacji jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego – ale dla celów podatku będą ujmowane w zbiorczej deklaracji VAT JST.

Ustawa o centralizacji: Tryb prowadzenia postępowań podatkowych w VAT w okresie przejściowym

Art. 17

Postępowania będą prowadzone w stosunku do JST, lecz będą obejmowały tylko rozliczenie samej JST lub poszczególnych jednostek organizacyjnych.

- Przepis dotyczy postępowań podatkowych:
 - wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy
 - wszczętych od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy, ale jeszcze przed dniem dokonania centralizacji.
- Co do zasady właściwym organem podatkowym będzie **organ właściwy w dacie wszczęcia postępowania**.
- Organ może zażądać od JST złożenia w ciągu 7 dni oświadczenia dot. zamiaru składania korekty wstecznej związanej z wyrokiem TSUE z 29 września 2015 r.
- W przypadku złożenia oświadczenia potwierdzającego zamiar złożenia takiej korekty, **postępowanie zawiesza się do czasu złożenia korekt** (max. do końca 2017 r.) – okresu zawieszenia nie wlicza się do terminu przedawnienia zobowiązań
- W przypadku złożenia korekt w trakcie zawieszenia postępowania:
 - postępowanie po jego podjęciu będzie obejmowało rozliczenie zcentralizowane (JST + jednostki organizacyjne);
 - właściwym organem do prowadzenia postępowania będzie **organ właściwy dla JST**.

Konsekwencje centralizacji – zmiany organizacyjne [1/3]

Aktualizacja NIP-2

- Konieczność wskazania przez JST poszczególnych jednostek/zakładów jako miejsc prowadzenia działalności gospodarczej (tych które prowadzą).

Wprowadzenie zmian w fakturach zakupowych i sprzedażowych

- Po przeprowadzeniu centralizacji w przypadku dokonywania zakupów i sprzedaży przez jednostkę na wszystkich fakturach powinno zostać wskazane, że sprzedawcą/nabywcą jest JST – należy odpowiednio poinformować o tym dostawców. Jednostka może być dodatkowo wskazana na fakturze – ale NIP musi być JST.

Wprowadzenie ujednoliconej numeracji faktur

- Konieczność wprowadzenia ujednoliconej numeracji faktur sprzedażowych. Ponieważ nadal wystawianie faktur będzie następowało na poziomie jednostek organizacyjnych, dlatego numery nadawane fakturom sprzedażowym mogą się powtarzać. Najlepiej przyjąć zatem sposób oznaczenia pozwalający na identyfikację wystawcy faktury, np. 1/2017/SP1 (Szkoła Podstawowa nr 1), 1/2017/SP2 (Szkoła Podstawowa nr 2), 1/2017/SP3 (Szkoła Podstawowa nr 3).

Zmiana umów cywilnoprawnych, treści umów o pracę lub kart pracowniczych

- Konieczność modyfikacji kart pracowniczych lub umów o pracę, w szczególności poprzez zmianę zakresu obowiązków pracowników i kierowników jednostek w taki sposób, aby wyraźnie wskazywały osobę odpowiedzialną za prawidłową kwalifikację VAT transakcji.

Konsekwencje centralizacji – zmiany organizacyjne [2/3]

Wprowadzenie instrukcji podatkowych

- Konieczność wdrożenia instrukcji określających zasady rozliczania podatku VAT, wystawiania faktur, a także kolejne kroki postępowania dotyczące identyfikacji czynności i transakcji dokonywanych przez JST i jej jednostki, sporządzania częściowych rejestrów VAT oraz dokumentacji VAT (faktury, faktury korygujące, noty obciążeniowe).
- Instrukcje powinny zostać przygotowane w taki sposób, aby określić osoby odpowiedzialne za ewentualne błędy i uchybienia terminom, co pozwoli na zminimalizowanie ryzyka lub całkowite uniknięcie odpowiedzialności karnej skarbowej władz Miasta.
- Podobne instrukcje są wdrażane w przedsiębiorstwach wielooddziałowych. W JST powinny one uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności przez JST i każdą jednostkę org. (np. działalność oświatowa, gospodarka komunalna).

Wdrożenie procedury obiegu dokumentów VAT (rejestry, deklaracje)

- Z punktu widzenia zapewnienia terminowości i prawidłowości merytorycznej składanej przez JST zbiorczej deklaracji VAT, istotnym jest wdrożenie procedury obiegu dokumentów VAT w JST i jego jednostkach, które określałyby terminy przekazywania danych i sposób ich weryfikacji przez wydział księgowości.
- Procedura powinna określać zasady korekty danych zawartych w częściowych rejestrach VAT oraz zasady przepływu środków pomiędzy JST a jej jednostkami. Koniecznym jest określenie podziału obowiązków, zadań i odpowiedzialności za błędy i uchybienia terminom poszczególnych pracowników przy obiegu i weryfikacji poprawności danych zawartych w częściowych rejestrach VAT.
- **Procedura powinna mieć formę zarządzenia burmistrza/wójta**

Rekomendowanym jest dodatkowo **opracowanie narzędzia informatycznego**, które służyłoby konsolidacji danych do pochodzących z częściowych rejestrów VAT w formę zbiorczego rejestru VAT oraz ich ujęcie w zbiorczej deklaracji VAT.

Audyty powdrożeniowe

- Wskazane przeprowadzanie cyklicznych przeglądów podatkowych w jednostkach, mających na celu weryfikację poprawności rozliczeń VAT, ich zgodności z treścią instrukcji podatkowych i procedury obiegu dokumentów. Jest to szczególnie istotne w tych jednostkach, które dotychczas nie były zarejestrowanymi podatnikami VAT.

Konsekwencje centralizacji – zmiany organizacyjne [3/3]

Szkolenia pracowników

- Zorganizowanie szkoleń dla pracowników jednostek, którzy będą zajmować się rozliczeniami VAT. Szkolenia mają na celu zminimalizowanie ryzyka błędów na poziomie rejestrów częściowych VAT oraz uniknięcie odpowiedzialności karnej skarbowej władz JST.
- Szkolenia powinny obejmować swoim zakresem w szczególności:
 - podstawowe pojęcia i zasady rozliczeń VAT,
 - rozpoznanie czynności dokonywanych przez jednostki objętych podatkiem VAT,
 - ujęcie ich we właściwych okresach rozliczeniowych,
 - wykazania podatku VAT we właściwej wysokości,
 - prawidłowe dokumentowanie sprzedaży,
 - rozpoznanie sytuacji, w których JST będzie przysługiwało pełne prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z prowadzoną działalnością,
 - uwzględnienie zasad częściowego odliczania podatku VAT naliczonego z zastosowaniem tzw. pre-współczynnika oraz współczynnika VAT,
 - określanie momentu, w którym podatek VAT naliczony podlega odliczeniu, istotę centralizacji i jej konsekwencje praktyczne dla JST i jej jednostek.

Reorganizacja zatrudnienia

- Wdrożenie centralnego modelu rozliczania VAT może wiązać się z koniecznością reorganizacji zatrudnienia w jednostkach i wydziałach księgowości poprzez zmianę zakresu obowiązków, przeniesienie pracownika na inne stanowisko pracy lub zatrudnienie dodatkowych osób.

Bieżąca obsługa merytoryczna

- Konieczność zapewnienia możliwości uzyskania informacji w związku z wątpliwościami w zakresie kwalifikacji VAT, które powstaną w trakcie i po przeprowadzeniu procesu centralizacji poprzez bieżące doradztwo i konsultacje VAT
- Wątpliwości na etapie wdrożenia centralizacji i późniejszych rozliczeń VAT

Konsekwencje centralizacji – zmiany finansowe

Wdrożenie procedury przepływu środków pieniężnych pomiędzy jednostkami a JST

- Procedura powinna regulować przepływy finansowe wynikające z następujących przypadków:
 - jednostka wykazuje w częściowym rejestrze VAT podatek należny do zapłaty, lecz w deklaracji zbiorczej VAT JST nie będzie miała podatku do zapłaty;
 - jednostka wykazuje w częściowym rejestrze VAT podatek należny do zapłaty i jednocześnie w deklaracji zbiorczej VAT JST będzie miała podatek do zapłaty;
 - jednostka wykazuje w częściowym rejestrze VAT nadwyżkę podatku naliczonego, która wpływa również na powstanie nadpłaty na poziomie JST;
 - jednostka wykazuje w częściowym rejestrze VAT nadwyżkę podatku naliczonego, która jednak nie wpływa na podstawnie nadpłaty na poziomie JST.
- Wdrożenie procedury pozwoli na zapobiegnięcie sytuacji, w której JST finansowałaby nadwyżkę VAT należnego nad VAT naliczonym oraz podatek naliczony przewyższający kwotę VAT należnego wyliczonego w ramach jednostki.
- Należy również doprecyzować, czy i na jakich warunkach JST przekazuje takiej jednostce środki stanowiące zwrot VAT.

Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego przez jednostki w momencie centralizacji, najpóźniej z dniem 1 stycznia 2017 r. => konieczność zapłaty VAT od każdego dochodu opodatkowanego VAT bez względu na jego wartość

Rozliczenia pomiędzy JST i jednostką oraz pomiędzy jednostkami w ramach jednej JST bez VAT

Konsekwencje centralizacji – zmiany techniczne

Zakup lub modyfikacja posiadanego oprogramowania

- Zakup oprogramowania księgowego w jednostkach, które dotychczas nie rozliczały VAT oraz dostosowanie oprogramowania, które posiadają jednostki do zcentralizowanego modelu rozliczeń oraz zmian w VAT, które weszły w życie od 1 stycznia 2016 r. dotyczących pre-współczynnika.
- Oprogramowanie powinno w szczególności uwzględniać możliwość przyporządkowania zakupów do rodzaju prowadzonej przez JST działalności i zastosowania różnych mechanizmów odliczania VAT, np.:
 - działalność opodatkowana => pełne prawo do odliczenia VAT,
 - działalność zwolniona => brak prawa do odliczenia VAT,
 - działalność niepodlegająca VAT => brak prawa do odliczenia VAT,
 - działalności zwolnionej i niepodlegającej VAT => brak prawa do odliczenia VAT,
 - działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT => odliczenie VAT za pomocą WSS,
 - działalności opodatkowanej i niepodlegającej VAT => odliczenie VAT pre-współczynnikiem,
 - działalności opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej VAT => odliczenie VAT pre-współczynnikiem i za pomocą WSS.

Zakup lub modyfikacja kas fiskalnych

- Zakup kas fiskalnych w jednostkach, które ich dotychczas nie posiadały, najpóźniej z dniem 1 stycznia 2017 r.
- Modyfikacja kas fiskalnych lub w razie konieczności wymiana kas fiskalnych w związku z obowiązkiem uwzględnienia na paragonie danych JST jako sprzedawcy, najpóźniej z dniem 1 stycznia 2019 r.

Centralizacja a odliczanie podatku VAT naliczonego

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

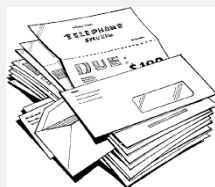
W zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony.

Art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT

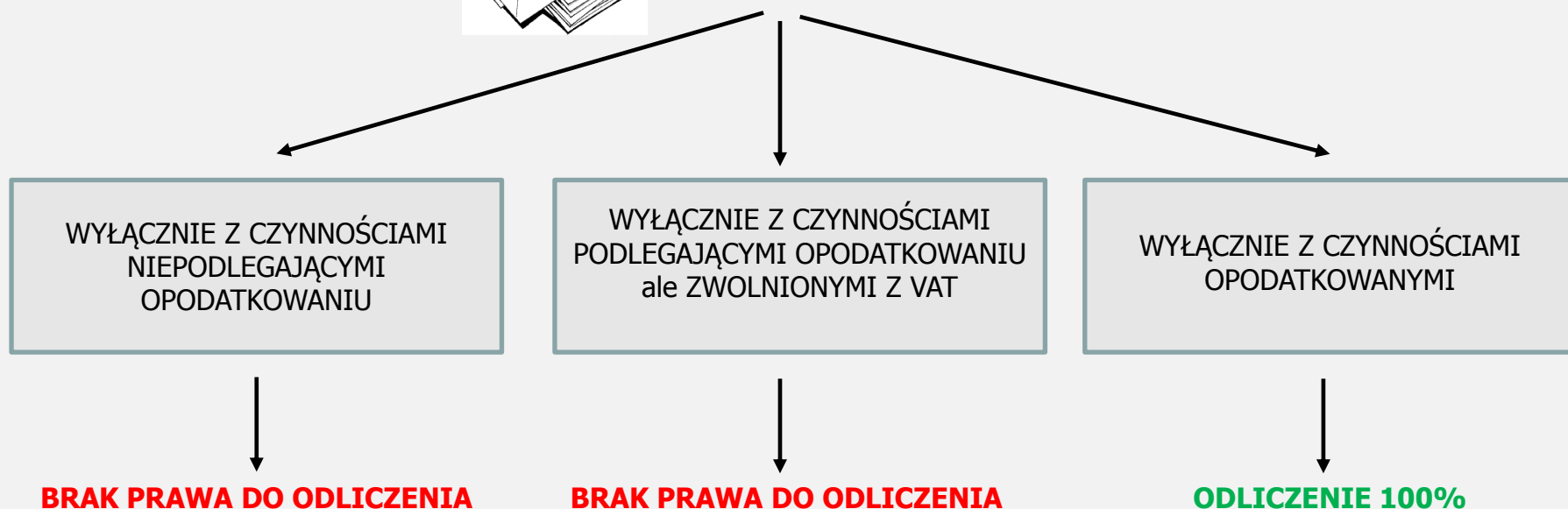
1. W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, z związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest zobowiązany **do odrębnego określenia** kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.
2. **Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie** całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, **podatnik ma prawo pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.**
3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako **udział rocznego obrotu** z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

KROK 1 – BEZPOŚREDNIA ALOKACJA (art. 90 ust. 1)



Zakup związany:



Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

W sytuacji, gdy nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie wydatku do jednego rodzaju działalności:

KROK 2 – WYDATKI MIESZANE – ODLICZENIE WG PROPORCJI (art. 90 ust. 2)

Wzór obliczenia proporcji

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia

Obrót z tytułu czynności uprawniających do odliczenia +
obróty z tytułu czynności nieuprawniających do odliczenia

Ma zastosowanie do wydatków, które dotyczą jednocześnie:

- czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT (np. koszty utrzymania budynków komunalnych z lokalami mieszkalnymi i użytkowymi)
- czynności opodatkowanych, zwolnionych z VAT i niepodlegających opodatkowaniu (np. koszty funkcjonowania urzędu)

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

Uchwała NSA z 24.10.2011, sygn. I FPS 9/10

W świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT **czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia** podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ww. ustawy

Pod pojęciem „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego”, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT należy rozumieć **wyłącznie czynności zwolnione z VAT.**

Konsekwencje:

- **Czynności niepodlegające opodatkowaniu nie są brane pod uwagę przy określaniu zakresu odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług wykorzystywanych do czynności „mieszanych”.**
- W przypadku zakupów związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT, podatek naliczony podlega odliczeniu częściowo, według proporcji czynności opodatkowanych zwolnionych z VAT.
- **W przypadku zakupów związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT i niepodlegającymi opodatkowaniu, podatek naliczony podlega odliczeniu w pełnej wysokości.**

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

- **Art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (wprowadzony od 1.1.2011 r.)**

W przypadku **nakładów ponoszonych na nabycie**, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz **wytworzenie nieruchomości**, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, **wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych**, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, **podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.**

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

KROK 2 – WYDATKI MIESZANE – ODLICZENIE WG PROPORCJI (art. 90 ust. 2)

Przykład:

Czynności opodatkowane VAT – 80

Czynności zwolnione z VAT – 20

Czynności niepodlegające opodatkowaniu - 100

Zakup związany z czynnościami
opodatkowanymi i zwolnionymi z
VAT



$$\frac{80}{80 + 20} = 80\%$$

Zakup związany z czynnościami
opodatkowanymi i NP



$$\frac{80}{80 + 0} = 100\%$$

Zakup związany z czynnościami
opodatkowanymi, zwolnionymi i NP



$$\frac{80}{80 + 20 + 0} = 80\%$$

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

PRZEZNACZENIE ZAKUPU (PODATKU NALICZONEGO)	ZAKRES PRAWA DO ODLICZENIA
Wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT	Odliczenie w pełnej wysokości
Wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia
Wyłącznie do czynności niepodlegających opodatkowaniu	Brak prawa do odliczenia
Jednocześnie do czynności niepodlegających opodatkowaniu i zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i niepodlegających opodatkowaniu (bez związku z czynnościami zwolnionymi) z wyj. nieruchomości	Odliczenie w pełnej wysokości
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i zwolnionych z VAT (bez związku z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu)	Odliczenie częściowe wg proporcji
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT, zwolnionych z VAT i niepodlegających opodatkowaniu	Odliczenie częściowe wg proporcji

Zakres odliczenia do 31 grudnia 2015 r.

- Wyrok TSUE w sprawie C-437/06 *Securenta*

- W przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu stosowania szóstej dyrektywy, odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego od wydatków związanych z emisją akcji i nietypowych cichych udziałów jest dopuszczalne **tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej** podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.
- **Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy należy do swobodnego uznania państw członkowskich**, które korzystając z tego uprawnienia powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT

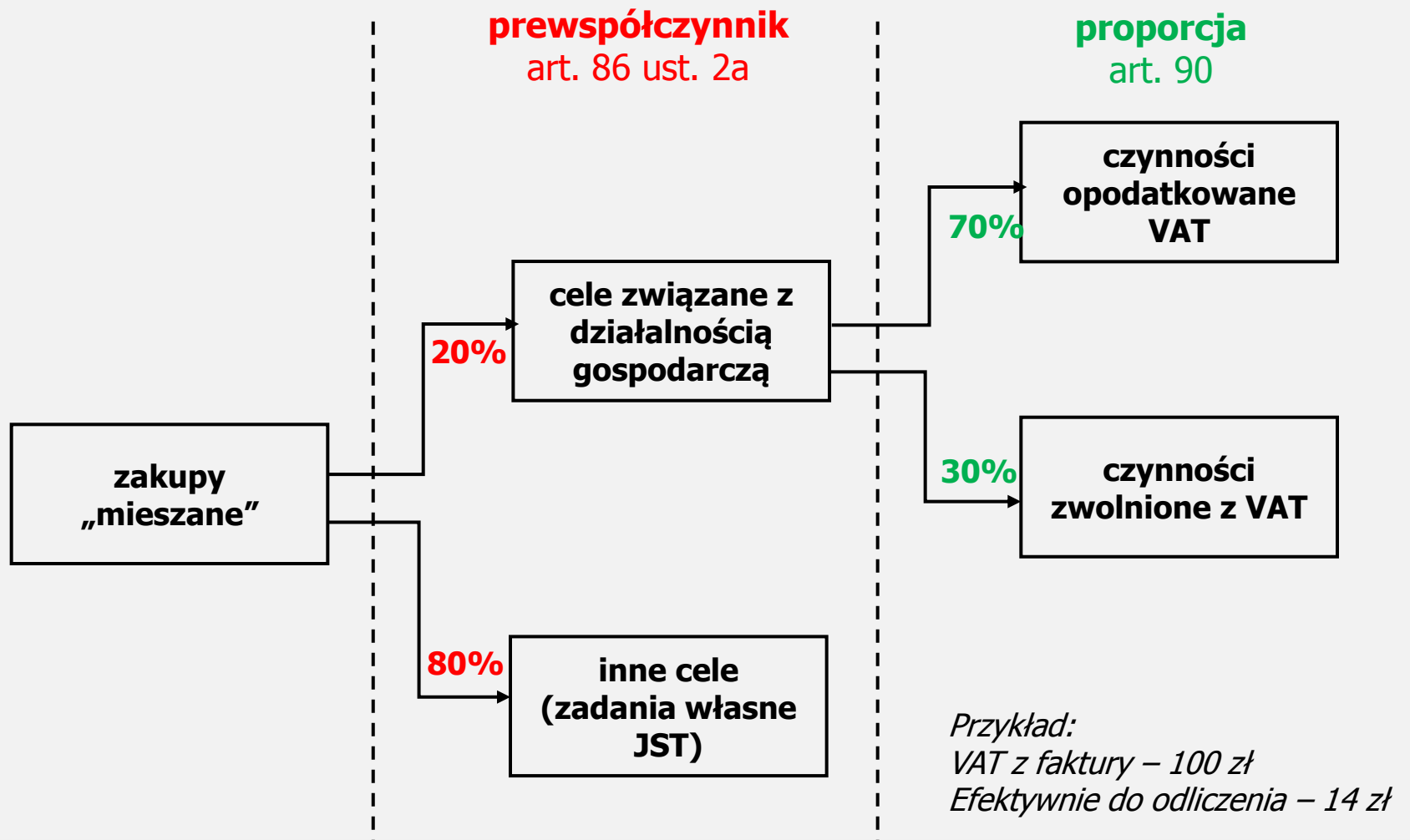
W przypadku nabycia towarów i usług:

- wykorzystywanych **zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej,**
- **jak i do celów innych niż działalność gospodarcza,** z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - 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.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.



Wątpliwości

Czy przed wejściem w życie zmian podatnicy są obowiązani do stosowania wstępnej proporcji?

- **Minister Finansów:**

- w trakcie prac legislacyjnych - prawodawca nie określił metody podziału kwot naliczonego podatku VAT pomiędzy działalność gospodarczą oraz działalność inną niż działalność gospodarcza, **nie oznacza, że możliwe jest całkowite odliczenie podatku naliczonego;**
- powoływanie się na wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. I SA/Wr 754/14.

- **Interpretacje indywidualne** (np. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5.01.2015 r. nr ILPP2/443-1106/14-2/MR):

- prawo od odliczenia podatku naliczonego dotyczącego wydatków mieszanych **przysługuje wyłącznie w części związanej z wykonywaniem przez Wnioskodawcę czynności opodatkowanych** podatkiem VAT;
- Gmina w odniesieniu do wydatków mieszanych, jest/będzie zobowiązana do zastosowania wstępnej alokacji podatku naliczonego w celu określenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą;
- kwestia wyboru klucza podziału leży w gestii Wnioskodawcy – winien on przyporządkować w odpowiednich częściach podatek naliczony poszczególnym kategoriom czynności, tj. czynnościom niepodlegającym opodatkowaniu i działalności gospodarczej w oparciu o miarodajny i uzasadniony klucz podziału

Wątpliwości

Czy przed wejściem w życie zmian podatnicy są obowiązani do stosowania wstępnej proporcji?

- Przeważające stanowisko **sądów administracyjnych**
 - **Przepisy ustawy o VAT do 31 grudnia 2015 r. nie zawierają innej metody ustalania proporcji niż ta wskazana w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT.**
 - **Brak ten nie może działać na niekorzyść podatnika, zaś Minister dla wypełnienia tej luki, w interpretacji nie może nakładać na podatnika obowiązku poszukiwania metody dokładnego określenia proporcji** wysokości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku „czynności mieszanych” (wyrok WSA w Rzeszowie z 12.03.2015 r. sygn. I SA/Rz 156/15).
 - Pełne odliczenie potwierdzone również w wyroku WSA w Opolu z 29.04.2015 r. sygn. I SA/Op 154/15, wyroku WSA w Gorzowie Wlkp. z 20.05.2015 r. sygn. I SA/Go 94/15, wyroku WSA w Łodzi z 18.05.2015 r. sygn. I SA/Łd 287/15.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Przeznaczenie zakupu (podatku naliczonego)	Zakres prawa do odliczenia VAT do 31.12.2015 r.	Zakres prawa do odliczenia VAT od 1.1.2016 r.
Wyłącznie do czynności opodatkowanych	Odliczenie całej kwoty VAT	Odliczenie całej kwoty VAT
Wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Wyłącznie do działalności innej niż gospodarcza (zadania własne)	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Wyłącznie do czynności zwolnionych oraz działalności niegospodarczej (zadania własne)	Brak prawa do odliczenia VAT	Brak prawa do odliczenia VAT
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i działalności niegospodarczej (bez związku z czynnościami zwolnionymi)	Odliczenie całej kwoty VAT (z wyjątkiem wydatków inwestycyjnych dot. nieruchomości – art. 86 ust. 7b)	Odliczenie częściowe wg prewspółczynnika
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT i zwolnionych z VAT (bez związku z działalnością niegospodarczą)	Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży	Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży
Jednocześnie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT, zwolnionych z VAT i działalnością niegospodarczą	Odliczenie częściowe wg proporcji sprzedaży	Odliczenie częściowe dwuetapowe – wg prewspółczynnika a następnie wg proporcji sprzedaży

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 86 ust. 2b ustawy o VAT

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 (...) – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 86 ust. 2c 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 prace 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.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Przykład

Do urzędu gminy zostanie zakupiona drukarka. Podatek VAT na fakturze wynosi 1.000 zł. Z drukarki tej korzystać będą tylko osoby z działu ewidencji ludności w liczbie średniorocznej 15 (działalność poza VAT) oraz z działu gospodarowania nieruchomościami w liczbie średniorocznej 5 (działalność gospodarcza – opodatkowana i zwolniona z VAT, a także niepodlegająca VAT w zakresie opłat za użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.5.2004 r.).

Założmy, że osoby zatrudnione w dziale gospodarki nieruchomościowej nie wykonują czynności w ramach zadań własnych gminy, co w praktyce może być trudne, gdyż zwykle prowadzą również wszelkie sprawy związane z mieniem gminnym, użytkowanym na własne potrzeby, czy przekazanym innym jednostkom organizacyjnym.

Wstępna proporcja sprzedaży obliczona na podstawie 2015 r. wynosi 50%.

- Prewspółczynnik obliczony według klucza osobowego wyniesie w tym przykładzie 25%. Część podatku VAT przyporządkowana do działalności gospodarczej wyniesie 250 zł. Po zastosowaniu proporcji sprzedaży gmina odliczy kwotę VAT w wysokości 125 zł.*
- Po zakończeniu roku, w deklaracji za styczeń (lub pierwszy kwartał) następnego roku, należy dokonać weryfikacji i odpowiedniej korekty podatku VAT w przypadku zmiany wartości prewspółczynnika (bądź można wybrać inną metodę jego ustalenia) oraz proporcji sprzedaży.*

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Przykład

W budynku, w którym mieści się ośrodek pomocy społecznej (działalność poza VAT) jedno pomieszczenie jest wynajmowane podmiotowi gospodarczemu prowadzącemu sklep (działalność opodatkowana VAT). Łączna powierzchnia budynku wynosi 500 m², zaś sklep zajmuje 50 m². JST poniosła (po zmianie przepisów) wydatki na ocieplenie budynku i nie istnieje możliwość bezpośredniego przyporządkowania tych wydatków do poszczególnych pomieszczeń. Kwota podatku VAT wynikająca z poniesionych wydatków wyniosła 100.000 zł.

- Prewspółczynnik liczony metodą powierzchniową wyniesie w takim wypadku $50/500 = 10\%$*
- Kwota podatku VAT podlegająca odliczeniu wyniesie $100.000 \text{ zł} \times 10\% = 10.000 \text{ zł}$*

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 86 ust. 2d-2g ustawy o VAT

2d. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, **przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.**

2e. **Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.**

2f. Przepis ust. 2e [proporcja uzgodniona z urzędem skarbowym] stosuje się również, gdy **podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.**

2g. Proporcję **określa się procentowo w stosunku rocznym.** Proporcję tę **zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.** Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10 stosuje się odpowiednio.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Delegacja dla MF do wydania rozporządzenia, nie ma jednak obowiązku stosować się do metod tam wskazanych

Art. 86 ust. 22

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, 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.

Art. 86 ust. 2h

W przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, **uzna, że** wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji **nie będzie najbardziej odpowiadać** specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, **może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.**

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Rozporządzenie MF z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193)

Dotyczy:

- JST,
- samorządowych instytucji kultury, państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

§3 ust. 1 rozporządzenia MF

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji **ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych** jednostki samorządu terytorialnego.

- 1) obsługującego JST urzędu działającego w formie samorządowej JB
- 2) pozostałych samorządowych jednostek budżetowych
- 3) samorządowych zakładów budżetowych

W przypadku zastosowania się do metod wskazanych w Rozporządzeniu, podmioty mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (czyli w roku 2016 dane za rok 2014).

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku urzędu obsługującego JST jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$$

gdzie:

- **X** – oznacza przewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący JST, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **D_{UJST}** – oznacza dochody wykonane urzędu obsługującego JST, pod pojęciem których rozumieć należy dochody obejmujące dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu JST, pomniejszone o:

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

dochody ... pomniejszone o:

- dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 UFP (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych oraz dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, a także spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz JST),
- kwoty zwrotów VAT,
- dochody wykonane jednostki budżetowej powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST,
- środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 UFP (dochody jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, określone w uchwale przez organ stanowiący JST) odprowadzone na rachunek budżetu JST,
- wpłaty nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego,
- kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (zapłata z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług), przekazanych zakładom budżetowym, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań JST,
- odszkodowania należne JST, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (chodzi głównie o odszkodowania stanowiące zapłatę w przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, tj. odszkodowania należne z tytułu przeniesienia z nakazu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie).

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

§2 rozporządzenia MF

- **obrót** – rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:
 - dokonywanych przez podatników:
 - odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
 - odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
 - eksportu towarów,
 - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
 - odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju (chodzi tu o świadczenie usług na rzecz podmiotów zagranicznych);

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku pozostałych jednostek budżetowych jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie:

- **X** – oznacza prewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **D** – oznacza dochody wykonane jednostki budżetowej, pod pojęciem których rozumieć należy dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:
 - planu finansowego jednostki budżetowej, oraz
 - planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 UFP (dochody jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, określone w uchwale przez organ stanowiący JST), jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek
 - – powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań JST, z wyjątkiem środków przeznaczonych na

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku zakładów budżetowych jako sposób określenia proporcji uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

gdzie:

- **X** – oznacza przewspółczynnik określony procentowo (zaokrąglony w górę do najbliższej liczby całkowitej),
- **A** – oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- **P** – oznacza przychody wykonanej jednostki budżetowej, pod pojęciem których zgodnie z definicją zawartą w § 2 pkt 11 r.s.o.p. rozumie się przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu JST, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania JST, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT (chodzi głównie o odszkodowania stanowiące zapłatę w przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, tj. odszkodowania należne z tytułu przeniesienia z nakazu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie).

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

- Jaki przewspółczynnik zastosować gdy inwestycja realizowana w jednostce A jest wykorzystywana w jednostce B (np. hala sportowa, basen)?

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 90c ustawy o VAT

1. [Obowiązek obliczenia współczynnika ostatecznego]

W przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie z art. 86 ust. 2a, **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, **podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakończonego roku podatkowego**. Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio.

2. [Współczynnik ostateczny jeśli zastosowano się do rozporządzenia MF]

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.

3. [Możliwość zastosowania innych danych]

Dokonując korekty, o której mowa w ust. 1, **podatnik może przyjąć inny sposób określania proporcji**, niż został przyjęty dla danego roku podatkowego, jeżeli byłby on bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku.

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

NOWY Art. 90c ust. 1 ustawy o VAT

(...) Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio.

co oznacza:

- 1. Obowiązek stosowania korekty wieloletniej odliczonego VAT wg przewspółczynnika dla środków trwałych > 15.000 zł (korekta 5-letnia) oraz dla nieruchomości (korekta 10-letnia)**
- 2. Obowiązek korekty VAT w przypadku sprzedaży środka trwałego lub nieruchomości albo w przypadku zmiany przeznaczenia w trakcie okresu korekty**

Zakres odliczenia od 1 stycznia 2016 r.

Nowe przepisy – od kiedy?

Od 1 stycznia 2016 r.

W odniesieniu do nakładów inwestycyjnych:

- Przepis art. 90c ustawy wymienionej w art. 1 ma zastosowanie **do towarów i usług nabytych 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.**

(Art. 6 ustawy zmieniającej)

Nieruchomości przeznaczone na cele osobiste

Odliczenie według przewspółczynnika oraz zastosowanie art. 86 ust. 7b ustawy o VAT

- W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, **wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych**, o których mowa w art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.
- Cele osobiste wyłączone z pojęcia „innych celów niż działalność gospodarcza”, o których mowa w art. 86 ust. 2a.



DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ W SZKOLENIU

Prowadzący: **Janina Fornalik**

Doradca podatkowy, nr wpisu 10299

tel. 660 440 141

janina.fornalik@mddp.pl