

Prewspółczynnik w JST – korekta roczna i najnowsze orzecznictwo

Prowadzący: Janina Fornalik, doradca podatkowy

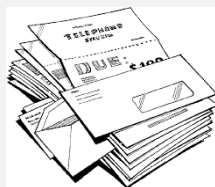
Partner w Kancelarii MDDP

Program

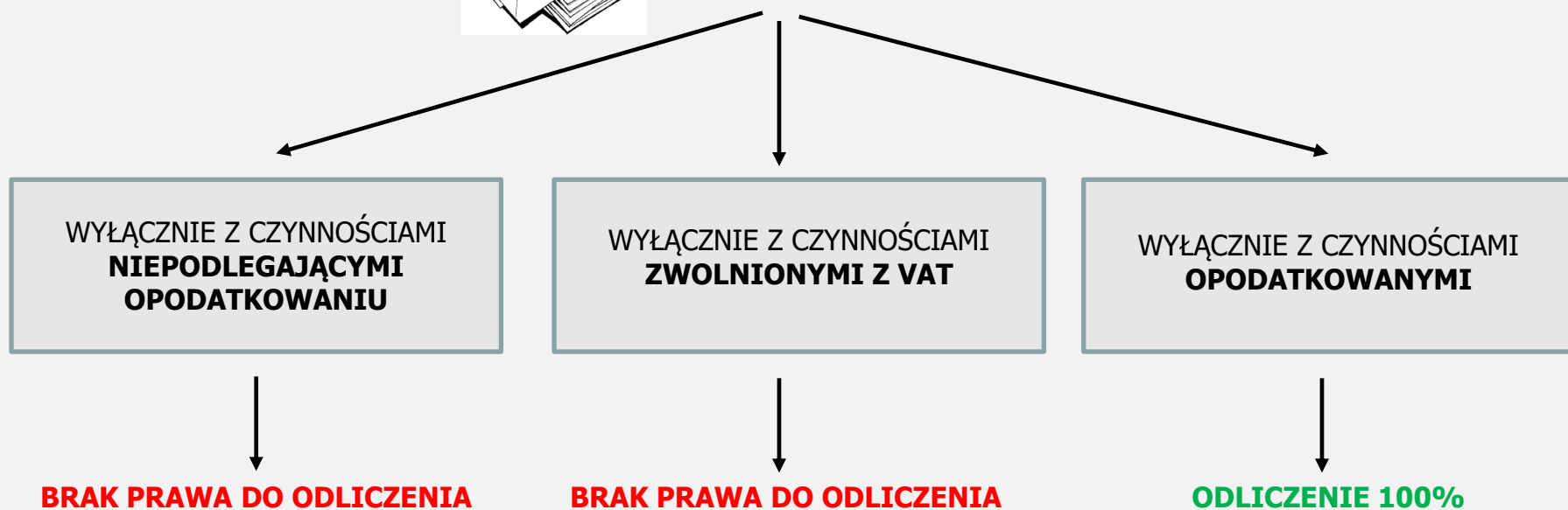
- Prewspółczynnik wstępny i roczna korekta odliczenia VAT
- 5- i 10-letnia korekta odliczenia VAT
- Metody kalkulacji prewspółczynnika
- Najnowsze orzecznictwo

Zasady odliczania VAT w JST

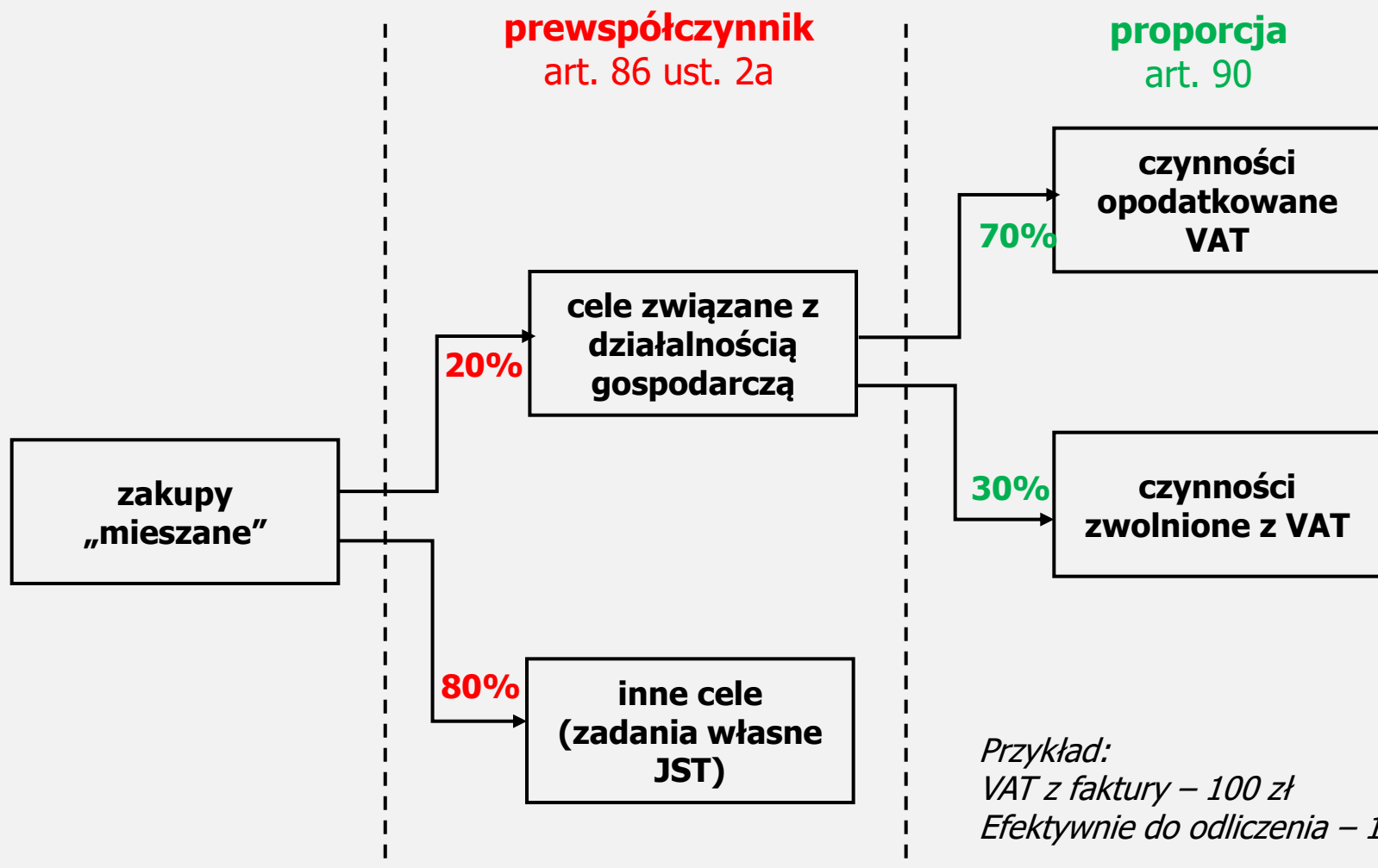
KROK 1 – BEZPOŚREDNIA ALOKACJA



Zakup związany:



Zasady odliczania VAT w JST



Kalkulacja prewspółczynnika

- Kalkulowany odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej
- Zaokrąglany do liczby całkowitej w górę
- Możliwość rezygnacji z odliczenia VAT, gdy prewspółczynnik nie przekracza 2%
- **Prewspółczynnik wstępny**
 - stosowany w trakcie roku do odliczenia VAT w momencie otrzymania faktury
 - liczony na bazie roku poprzedniego
 - wyjątek: prewspółczynnik wg wzoru z rozporządzenia MF z 17.12.2015 r. – można stosować dane z roku poprzedzającego rok poprzedni, w 2017 r. » z 2015 r. lub z 2016 r.)

Roczna korekta odliczenia VAT

- **Korekta odliczenia VAT po zakończeniu roku**
 - w deklaracji za styczeń następnego roku
 - przewspółczynnik ostateczny na podstawie faktycznych danych za dany rok
 - brak obowiązku korekty gdy przewspółczynnik wg wzoru z rozporządzenia MF z 17.12.2015 r.
 - ale **istnieje możliwość korekty odliczenia VAT** – dane z poprzedniego roku wg wzoru lub zmiana metody liczenia przewspółczynnika
- Korekta odliczenia VAT w okresie 5-letnim – dla środków trwałych pow. 15 tys. zł
- Korekta odliczenia VAT w okresie 10-letnim – dla nieruchomości

5-letnia korekta odliczenia VAT

Przykład (korekta 5-letnia) – środek trwały pow. 15.000 zł

- Kwota podatku VAT naliczonego wynikająca z faktury – 100
- Proporcja wstępna w pierwszym roku – 70%
- Kwota podatku VAT odliczonego wstępnie – 70
- Kwota podatku VAT podlegająca rocznej korekcie – $1/5 \times 70 = 14$

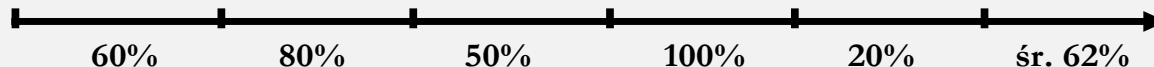
Podatek naliczony (odliczony)

14 **14** **14** **14** **14**

1 **2** **3** **4** **5**

Rok

Współczynnik w danym roku



Podatek, który może być odliczony

12 **16** **10** **20** **4** **Σ62**

Korekta (w 1. deklaracji kolejnego roku)

- 2 **+2** **-4** **+6** **-10** **Σ-8**

Metody kalkulacji prewspółczynnika

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.

Art. 86 ust. 22 (rozporządzenie z 17.12.2015 r.)

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 (...).

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.**

Metody kalkulacji przewspółczynnika

- **Przewspółczynniki zgodnie z rozporządzeniem**

- niekorzystna linia interpretacyjna organów podatkowych, zgodnie z którą JST powinny stosować przy obliczaniu przewspółczynnika zasady wynikające z rozporządzenia
- gmina nie uzasadniła, że inny sposób określenia proporcji jest bardziej reprezentatywny

- **Przykładowe interpretacje**

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 czerwca 2017 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.155.2017.1.OA
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 czerwca 2017 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.335.2017.1.OS
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 sierpnia 2016 r., sygn. 1061-IPTPP3.4512.343.2016.1.MJ
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 czerwca 2016 r., sygn. 1061-IPTPP1.4512.199.2016.2.RG – odliczenie VAT według metody powierzchniowej nie jest prawidłowe
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 11 kwietnia 2016 r., sygn. 1061-IPTPP1.4512.36.2016.2.MW

- **Inne metody pozwoliłyby na odliczenie wyższej kwoty podatku VAT**

Kalkulacja prewspółczynnika - przykłady

Przykład

Gmina wybudowała budynek, który ma być w 95% wynajmowany, a w 5% będzie korzystał z niego GOPS (czyli gminna jednostka budżetowa).

Prewspółczynnik wg wzoru dla UG = **6%**

Prewspółczynnik wg metody powierzchniowej = **95%**

Jeśli jednak gmina przekaze budynek GOPS, to podatek naliczony będzie podlegał odliczeniu według prewspółczynnika obliczonego dla GOPS (będzie więc inny niż dla gminy).

Zarówno wtedy, gdy gmina zostawi budynek u siebie, jak i w przypadku gdy przekaze GOPS, prewspółczynnik obliczony wg rozporządzenia nie odzwierciedla faktycznego zakresu wykorzystania budynku do działalności gospodarczej.

Kalkulacja prewspółczynnika

Czy po centralizacji rozliczeń podatku VAT, tj. od 1 stycznia 2017 r., od wydatków bieżących na gospodarkę wodno-kanalizacyjną oraz nakładów inwestycyjnych ponoszonych na budowę infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, **gmina będzie miała obowiązek zastosowania prewspółczynnika** określonego w art. 86 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, **czy też będzie miała prawo dokonywać pełnego odliczenia - 100% podatku naliczonego?**

» konieczność stosowania prewspółczynnika

- **Wyrok WSA w Gdańsku z 15.03.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 67/17** (nieprawomocny) – wydatki na infrastrukturę wodno-kanalizacyjną
- **Wyrok WSA w Bydgoszczy z 6.11.2017 r., sygn. akt I SA/Bd 842/17** (nieprawomocny) – wydatki na infrastrukturę wodno-kanalizacyjną
- **Wyrok WSA w Gliwicach z 28.08.2017 r., sygn. akt I SA/GI 448/17** (nieprawomocny) – działalność Gminnego Ośrodka Sportu

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 6.11.2017 r., sygn. akt I SA/Bd 842/17 (nieprawomocny)

Nie ulega wątpliwości, że zaproponowana przez Gminę metoda obliczenia prewspółczynnika jest bardziej precyzyjna, aniżeli wskazana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. i pozwala w istocie rzeczy na 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, a także obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza.

Znajduje to potwierdzenie w stanowisku skarżącej, która we wniosku wskazała, że infrastruktura kanalizacyjna w zdecydowanej większości wykorzystywana jest przez Gminę do wykonywania czynności opodatkowanych na rzecz podmiotów trzecich. W zakresie tej działalności, **dostawa wody do Urzędu Gminy oraz jednostek organizacyjnych Gminy ma niewielki udział. Ilość wody dostarczanej do podmiotów trzecich może stanowić ponad 95% w ilości wody dostarczanej przez Gminę w ogóle. Natomiast prewspółczynnik wyliczony dla urzędu gminy w oparciu o regulacje wynikające z rozporządzenia, może nie przekraczać w praktyce 10%.** Oznacza to, że określenie częściowego prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu realizacji Inwestycji w oparciu o prewspółczynnik określany według metody wynikającej z rozporządzenia nie odzwierciedla obiektywnie specyfiki działalności gospodarczej Gminy (zakresu wykonywanej działalności wodnokanalizacyjnej) i dokonywanych przez nią nabyć.

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 8.11.2017 r., sygn. akt I SA/Bd 806/17 (nieprawomocny)

W ocenie sądu zastosowanie metody wskazanej przez gminę jest miarodajne i prawidłowe z perspektywy przepisów art. 86 ust. 2a, ust. 2b i ust. 2h u.p.t.u. Gmina w złożonym wniosku wyraźnie podała zakres prowadzonej działalności i związanej wyłącznie z tą działalnością inwestycji w infrastrukturę wodno-kanalizacyjną, której dotyczą nabywane towary i usługi, a także wskazała **możliwość dokładnego obliczenia obrotu do podmiotów zewnętrznych oraz do jednostek budżetowych gminy, świetlic wiejskich, remizy strażackiej oraz do innych budynków i budowli gminnych**. We wniosku podane zostało, iż w zakresie podmiotów zewnętrznych usługi dokumentowane będą fakturami VAT, w zakresie podmiotów wewnętrznych będą to noty obciążeniowe.

Nie ulega wątpliwości, że zaproponowana przez gminę metoda obliczenia prewspółczynnika jest bardziej precyzyjna, niż wskazana w rozporządzeniu MF. Znajduje to potwierdzenie w stanowisku gminy, która we wniosku wskazała, że infrastruktura ta będzie w zdecydowanej większości wykorzystywana przez gminę do świadczenia usług na rzecz podmiotów trzecich (zewnętrznych). W zakresie tej działalności **dostawa wody do jednostek budżetowych gminy, świetlic wiejskich, remizy strażackiej oraz do innych budynków i budowli gminnych ma niewielki udział**. **Zakres czynności opodatkowanych stanowiących działalność gospodarczą do podmiotów stanowi 98%-99%** w ogólnym obrocie gminy z działalności wodno-kanalizacyjnej. Natomiast **prewspółczynnik obliczony w oparciu o regulacje wynikające z rozporządzenia MF wyniósłby zaledwie 11% [dla Urzędu Gminy]**.

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA we Wrocławiu z 14.11.2017 r., sygn. akt I SA/Wr 826/17 (nieprawomocny)

A zatem, **dla różnych działalności gminy określone są różne prewspółczynniki.**

Co do sposobu wyboru tego prewspółczynnika, jeżeli chodzi o jednostkę budżetową, to zdaniem sądu, **zaproponowana przez gminę metoda określania prewspółczynnika w oparciu o podział czasowy wykorzystania hali sportowej jest jak najbardziej prawidłowa.**

Natomiast metoda wskazana w rozporządzeniu Ministra Finansów oparta o kryterium przychodowe byłaby trudna do zastosowania w praktyce, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że udostępnianie na cele nie podlegające VAT wiąże się z tym, że gmina nie uzyskuje przychodów w tym zakresie. Zatem, najpierw należałoby wyszacować te przychody. Z tych względów sąd uznał, że w zakresie jednostek budżetowych gmina ma prawo zastosować inny obiektywny miernik do obliczania proporcji, na co wyraźnie wskazuje art. 86 ust. 2h u.p.t.u. umożliwiając podatnikom wybór innej metody, jeżeli spełnia ona funkcje proporcjonalności i obiektywizmu.

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA w Szczecinie z 18.01.2018 r., sygn. akt I SA/Sz 985/17 (nieprawomocny)

W związku z **wykorzystaniem pływalni przez gminę zarówno na potrzeby udostępniania komercyjnego, jak i nieodpłatnego udostępniania na cele gminne, gminie nie przysługuje prawo do odliczenia** części podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki związane z pływalnią, według udziału procentowego, w jakim przedmiotowa nieruchomość jest wykorzystywana do działalności w zakresie odpłatnego udostępniania obiektu, **według udziału wyliczonego na podstawie rozliczenia „osoboczasowego”**. **Trudno bowiem w przypadku przyjęcia tej metody określić, do jakich czynności (w jaki sposób) pływalnia jest wykorzystywana w pozostałych godzinach, kiedy nie służy celom nieodpłatnego udostępniania i celom komercyjnym.**

Należy zatem uznać, iż w tej sytuacji **metoda wskazana w rozporządzeniu MF z dnia 17 grudnia 2015 r. najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez gminę działalności** i dokonywanych nabyć oraz – z uwagi na sposób wyliczenia wskaźnika – obiektywnie odzwierciedla tę część wydatków, która przypada na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza.

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA w Poznaniu z 9.05.2017 r., sygn. akt I SA/Po 1626/16 (nieprawomocny)

Z analizy wydatków poniesionych w 2015 r. przez jednostkę budżetową miasta świadcząca usługi komunalne wynika, że największy udział w wydatkach mają wydatki osobowe i pochodne od nich. Zatem charakter zatrudnienia decyduje o specyfice działalności tej jednostki. **Udział zatrudnienia związanego bezpośrednio z działalnością opodatkowaną w zatrudnieniu ogółem** obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą. Ustawodawca potwierdza powyższe stwierdzenia, wskazując w art. 86 ust. 2c ustawy o VAT jako jeden z możliwych sposobów wyliczenia prewspółczynnika, sposób oparty na udziale średniorocznej liczby osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

W konsekwencji **nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, że sposobem określenia proporcji bardziej odpowiadającym specyfice wykonywanej przez jednostkę budżetową działalności i dokonywanych przez nią nabyć, jest sposób wskazany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, skoro ze stanu faktycznego wynika, że bardziej adekwatną metodą jest metoda, o której mowa w art. 86 ust. 2c pkt 1 ustawy o VAT.**

Kalkulacja prewspółczynnika

Wyrok WSA w Poznaniu z 19.04.2017 r., sygn. akt I SA/Po 1318/16 (nieprawomocny)

Podatnik (powiat) powołując się na wskazaną w art. 86 ust. 2h u.p.t.u. możliwość wyboru innej metody określenia proporcji niż określona w rozporządzeniu MF z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników musi wykazać, że proponowana przez niego inna metoda jest bardziej właściwa (reprezentatywna).

Podatnik ma obowiązek przedstawić argumentację uzasadniającą odstąpienie od metody określenia proporcji wskazanej dla danego podatnika przez ustawodawcę. Proponując zastosowanie np. metody powierzchniowej, o której mowa w art. 86 ust. 2c u.p.t.u., musi uzasadnić, dlaczego akurat ta metoda bardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez niego działalności.

Pytanie dotyczyło odliczenia VAT od budynku starostwa i wydatków bieżących



DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ W SZKOLENIU

Prowadzący: Janina Fornalik