

Artur Halasz

Uniwersytet Wrocławski
e-mail: artur.halasz@uwr.edu.pl

ZMIANA PRZEZNACZENIA NABYTEGO DOBRA INWESTYCYJNEGO A PRAWO GMINY DO ODLICZENIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

CHANGE OF THE DESTINATION OF THE PURCHASED CAPITAL GOODS VS. MUNICIPALITY RIGHT OF DEDUCTION THE TAX ON GOODS AND SERVICES

DOI: 10.15611/pn.2017.485.16

JEL Classification: K34

Streszczenie: Gmina w Polsce stanowi podstawową jednostkę samorządu terytorialnego oraz jest wspólnotą samorządową, która przede wszystkim została utworzona do realizacji zadań publicznych. Jednak gmina może również wykonywać zadania o charakterze komercyjnym. Wykonywanie przez nią tych zadań (zarówno publicznych, jak i komercyjnych) ma swoje prawopodatkowe konsekwencje w podatku od towarów i usług, które są odmienne w zależności od charakteru wykonywanych zadań. W związku z tym przedmiotem niniejszego opracowania jest możliwość dokonania przez gminę korekty podatku od towarów i usług w związku ze zmianą przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego. Analiza orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych wskazuje na jednolitą linię orzeczniczą, natomiast brak tej jednolitości występuje w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W związku z tym autor niniejszego opracowania przeprowadził analizę orzecznictwa, jak również dokonał wykładni przepisu art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: prawo do odliczenia, korekta, gmina, podatek od towarów i usług.

Summary: The municipality in Poland is a basic unit of local self-government and is a self-governing community which was primarily created to carry out public tasks. However, the municipality may also carry out commercial tasks. The performance of these tasks (both public and commercial) has its own tax consequences on the value added tax, which are different depending on the nature of the tasks performed. Consequently, the subject of this study is the possibility for the municipality to adjust the tax on goods and services due to a change in the destination of the purchased capital goods. The analysis of the case law of voivodship administrative courts indicates a consistent case law, while the lack of this uniformity occurs in the judgments of the Court of Justice of the European Union. Consequently, the author of this study has analyzed the case law, and has interpreted the provision of Art. 91 of The Goods and Services Tax Act.

Keywords: right of deduction, adjustment, municipality, tax on goods and services.

1. Wstęp

Gmina w Polsce stanowi, z jednej strony, podstawową jednostkę samorządu terytorialnego, która ma osobowość prawną oraz przysługuje jej prawo własności i inne prawa majątkowe [Konstytucja RP, art. 164, 165], natomiast z drugiej strony, gmina jest wspólnotą samorządową, utworzoną z mocy prawa przez jej mieszkańców [Ustawa z 8 marca 1990, art. 1]. Zgodnie z art. 166 ust. 1 Konstytucji gminy wykonują zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej, które są określane jako zadania własne. Zadania te wskazane są w katalogu otwartym art. 7 ustawy o samorządzie gminnym.

Wykonywanie zadań publicznych przez gminę ma swoje prawnopodatkowe konsekwencje w podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 15 ust. 6 p.t.u. [Ustawa z 11 marca 2004] nie uznaje się za podatnika gminy w zakresie realizowanych przez nią zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została ona powołana, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W związku z tym, w przypadku gdy gmina dokonuje czynności cywilnoprawnych niezwiązanych z wykonywaniem ustawowych zadań własnych, np. w celach wyłącznie zarobkowych – komercyjnych, jest ona uznawana za podatnika podatku od towarów i usług – na podstawie art. 15 ust. 1 p.t.u., co jest zgodne z zasadą powszechności podatku od towarów i usług. Dokonując wykładni systemowej wewnętrznej, należy stwierdzić, że co do zasady gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług, jednak w przypadku wykonywania przez nią ustawowych zadań własnych nie jest podatnikiem tego podatku. Świadczy to o granicznym (dualnym) charakterze podmiotowym gminy w podatku od towarów i usług, bowiem o statusie podatkowym w podatku od towarów i usług przesądza wyłącznie aspekt wykonywania bądź niewykonywania zadań wskazanych w ustawach przy dokonywaniu czynności znajdujących się w zakresie przedmiotowym podatku od towarów i usług.

Posiadanie statusu podatnika przez gminę determinuje podleganie przez nią konkretnym prawom oraz obowiązkom wynikającym wprost z ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności prawu do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, który powiązany jest zasadą neutralności tego podatku dla jego podatników. Innymi słowy, od posiadania statusu podatnika przez gminę będzie w zasadzie uzależnione, czy ponosząc konkretne wydatki na dobro inwestycyjne (np. świetlicę, halę sportową czy plac zabaw), gmina będzie mogła odliczyć tak powstały podatek naliczony od podatku należnego powstałego w danym okresie rozliczeniowym¹. Uwzględnienie to następuje zgodnie z art. 86 p.t.u.

Problem powstaje w sytuacji, gdy gmina dokona zmiany przeznaczenia konkretnego dobra inwestycyjnego, z wykonywania ustawowych zadań na działalność komercyjną. Zmiana ta może wystąpić m.in. w przypadku nabycia, modernizacji

¹ O ile wystąpi podatek należny.

czy też budowy konkretnego dobra inwestycyjnego (np. świetlicy, sieci wodociągowej czy też hali sportowej) w celu wykonywania przez gminę ustawowych zadań własnych, a następnie przekazania tego dobra w odpłatne korzystanie przez odrębny podmiot, w celu pozyskiwania przez gminę dochodów z tej czynności cywilnoprawnej. W takim przypadku z jednej strony gmina, zgodnie z art. 15 ust. 1 p.t.u., uznana jest za podatnika podatku od towarów i usług, natomiast w momencie nabycia, modernizacji czy też budowy danego dobra inwestycyjnego gmina nie była podatnikiem podatku od towarów i usług. W związku z tym powstaje pytanie, czy gmina może wykazać podatek naliczony z tytułu transakcji związanych z nabyciem, budową albo modernizacją tego dobra, a w związku z tym, czy może go odliczyć od podatku należnego powstałego w danym okresie rozliczeniowym.

W art. 91 p.t.u. przewidziana jest możliwość dokonywania korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą struktury sprzedaży „albo ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru lub usługi (z którą związany jest podatek naliczony)” [Bartosiewicz 2017, s. 1016 i n.]. W związku z tym, czy w sytuacji zmiany przeznaczenia przez gminę dobra inwestycyjnego jednostka ta może skorzystać z korekty podatku naliczonego, o uwzględnienie tego podatku, powstałego z transakcji związanych z nabyciem, budową albo modernizacją tego dobra? Zagadnienie to w związku z rozbieżnym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stanowi doniosłe zagadnienie prawne.

W niniejszym opracowaniu przyjęto hipotezę, iż gmina w momencie zmiany przeznaczenia danego dobra inwestycyjnego na komercyjne może poprzez korektę dokonać odliczenia podatku naliczonego, powstałego w związku z nabyciem, budową czy modernizacją tego dobra, od podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym.

2. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług

W art. 7 ustawy o samorządzie gminnym ustawodawca uregulował zadania własne gminy. Zgodnie z tym głównym zadaniem własnym gminy jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, przez które uznaje się w szczególności sprawy wskazane w art. 7 ust. 1 zd. 2 ustawy o samorządzie gminnym².

Gmina, wykonując zadania własne, może dokonywać różnych czynności cywilnoprawnych, które mogą polegać na nabywaniu danego dobra inwestycyjnego albo tworzeniu (np. budowa) czy też modernizacji tego dobra. Gmina, realizując te czynności, ponosi określone nakłady finansowe w związku m.in. z nabywaniem przez gminę niezbędnych materiałów czy też wykonywaniem przez podmioty prywatne potrzebnych usług³.

² Istotne jest, że w art. 14 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) wskazany jest katalog zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, które mogą zostać wykonane przez samorządowe zakłady budżetowe.

³ Przykładem tych czynności są m.in.: budowa świetlic gminnych, obiektów sportowych czy też budowa infrastruktury wodno-kanalizacyjnej lub nabywanie niezbędnych nieruchomości w celu realizacji tych zadań.

Realizacja przez gminę zadań wskazanych w ustawach wywołuje określone konsekwencje podatkowe w podatku od towarów i usług, które związane są z zakresem przedmiotowym i zakresem podmiotowym tego podatku. Zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług uregulowany został w art. 5 p.t.u., w związku z tym, w przypadku gdy gmina podejmuje czynności cywilnoprawne objęte tym zakresem, mogą wystąpić określone skutki podatkowe w podatku od towarów i usług⁴. Jednak oprócz zakresu przedmiotowego istotny jest zakres podmiotowy, który uregulowany jest w art. 15 p.t.u.

Nie w każdym przypadku gmina będzie spełniać wymogi dla uznania jej za podatnika podatku od towarów. W art. 15 ust. 6 p.t.u. zostało wskazane, że 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. Regulacja ta jest zgodna z art. 13 ust. 1 zd. 1 dyrektywy 2006/112/WE, gdzie jest stwierdzone, że krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Regulacja zawarta w dyrektywie 2006/112/WE, dotycząca statusu organów władzy publicznej w podatku od wartości dodanej, jest o dwa istotne aspekty bardziej szczegółowa od polskiego unormowania tego zagadnienia. Po pierwsze, w przypadku gdy organy te podejmują takie działania lub dokonują takich transakcji, są one uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, w sytuacji gdyby to wykluczenie z kategorii podatników podatku od wartości dodanej prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji [Dyrektywa 2006/112/WE, art. 13 ust. 1 zd. 2]. Po drugie, w każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I do dyrektywy 2006/112/WE, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte [Dyrektywa 2006/112/WE, art. 13 ust. 1 zd. 3]. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że powyższe wyłączenia z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE w polskiej regulacji podatku od towarów i usług „zapewnia końcowa część przepisu art. 15 ust. 6, stanowiąca, że wspomniane organy i urzędy są podatnikami w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych” [Zubrzycki 2016, s. 1083]. Regulacje te wskazują na szczególne traktowanie podmiotów prawa publicznego jako podatników podatku od towarów i usług (podatku od wartości dodanej) [Bartosiewicz 2016, s. 94].

Pojęcia organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatku od towarów i usług. Doktryna prawa

⁴ Między innymi obowiązek zapłaty podatku należnego, prawo do odliczenia podatku naliczonego, obowiązki związane z prewspółczynnikiem itp.

podatkowego określa, że pojęcia te oznaczają organy państwowe oraz organy samorządu terytorialnego i organy wszystkich władz (ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej) [Zubrzycki 2016, s. 1084]. Gmina jest organem władzy publicznej samorządu terytorialnego. W związku z tym dla gminy wyłączenie wskazane w art. 15 ust. 6 p.t.u. ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego. Dlatego też gmina ma dychotomiczny status podmiotowy w podatku od towarów i usług. W przypadku spełnienia przesłanek z art. 15 ust. 6 p.t.u. nie będzie ona uznana za podatnika podatku od towarów i usług, natomiast w przypadku niewystąpienia ich będzie podatnikiem zgodnie z art. 15 ust. 1 p.t.u. W związku z tym „kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca) w stosunku do określonych transakcji lub czynności, co jest szczególnie uzasadnione w tych przypadkach, gdzie identyczne lub bardzo zbliżone czynności bądź transakcje mogą być dokonywane przez podmioty prywatne”⁵. Innymi słowy, podejmowanie przez gminę działań o charakterze wyłącznie komercyjnym powoduje, że ma ona status podatnika podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym, gdy gmina realizuje zadania własne i w tym celu nabywa określone dobra inwestycyjne (np. nieruchomości), buduje je czy też modernizuje, to z tych czynności powstały podatek naliczony nie będzie mógł być uwzględniony przy rozliczeniu się z podatku od towarów i usług, bowiem czynności te są irrelewantne dla tej daniny, mimo iż znajdują się w zakresie przedmiotowym podatku od towarów i usług [Bartosiewicz 2016, s. 95] – dlatego też nie ma zastosowania przepis art. 86 p.t.u. dający prawo podatnikowi do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Nabycie dobra inwestycyjnego czy też budowa albo modernizacja takiego dobra przez gminę, w przypadku gdy jest to związane z realizacją zadań własnych, powoduje, że z tej transakcji nie może ona odliczyć, od podatku należnego, tak wygenerowanego podatku naliczonego. Jednak w przypadku nabycia czy też budowy albo modernizacji danego dobra inwestycyjnego przez gminę, które będzie przeznaczone do realizacji celów komercyjnych, powstaje podatek naliczony z tej czynności, który zgodnie z art. 86 p.t.u. może zostać odliczony od podatku należnego, bowiem gmina, dokonując tej czynności, działa jako podatnik podatku od towarów i usług.

Odmiennego rozważania wymaga prawo do odliczenia podatku naliczonego w kontekście zmiany przeznaczenia przez gminę danego dobra inwestycyjnego z realizacji zadań ustawowych na realizację zadań komercyjnych.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1906/07, *LEX nr 520612390*.

3. Istota korekty w podatku od towarów i usług

Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest istotą zasady neutralności podatku od towarów i usług (szerzej: podatku od wartości dodanej) oraz zasady jego potraćalności, a w związku z tym jest integralną częścią tego podatku oraz, co do zasady, prawo to nie podlega ograniczeniu [Pęczek-Czerwińska 2016, s. 21] Ważnym jednak warunkiem, aby podatnik mógł skorzystać z tego prawa, jest bezpośredni i ścisły związek transakcji powodujących powstanie podatku naliczonego z transakcjami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług [Wiśniewski 2007, s. 34]. Jednak prawo to jest również przyznawane w sytuacji braku tego związku, ale „dla istnienia prawa do odliczenia wystarczający jest bowiem bezpośredni związek nabytych towarów i usług z całością działalności gospodarczej, w ramach której podatnik dokonuje czynności opodatkowanych podatkiem” [Pęczek-Czerwińska 2016, s. 22] od towarów i usług.

Podstawą normatywną dla prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług jest art. 86 ust. 1 p.t.u., zgodnie z którym „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 kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”. Z tej regulacji wynika, że wyłącznie podatnikowi określonego w art. 15 p.t.u. przysługuje to prawo. W związku z tym podmiotem niebędącym podatnikami nie przysługuje to prawo – wobec tego gminie wykonującej zadania wskazane w ustawach na podstawie art. 15 ust. 6 p.t.u. w zw. z art. 86 p.t.u. nie przysługuje to prawo. Jednak jak zostało wcześniej wskazane, gminy to podmioty o charakterze granicznym, bowiem z jednej strony realizują zadania własne – jednocześnie nie będąc podatnikami podatku od towarów i usług, natomiast z drugiej strony, dokonując czynności o charakterze komercyjnym niezwiązanym z wykonywaniem ustawowych zadań – są podatnikami tego podatku.

W konstrukcji podatku od towarów i usług przyjęto zasadę natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego, „co oznacza, że prawo do odliczenia powstaje już z chwilą zakupu” [Brzeszczyńska 2014, s. 26]. Istota odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego oparta jest na planowaniu przez podatnika sposobu wykorzystania danego dobra. W związku z tym, że planowanie to odbywa się przed używaniem danego dobra, podlega ono późniejszej weryfikacji przez podatnika [Brzeszczyńska 2014, s. 26]. Rezultaty tej weryfikacji mogą wskazywać, że wcześniejsze planowanie sposobu wykorzystania nabytego dobra było błędne. Dlatego też wymagane jest dokonanie stosownej korekty w podatku od towarów i usług.

Instytucja korekty podatku naliczonego została uregulowana w art. 91 p.t.u., która wprowadza obowiązek dokonania korekty w związku ze zmianą struktury sprzedaży „albo ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru lub usługi (z którą związany jest podatek naliczony)” [Bartosiewicz 2017, s. 1016 i n].

Zmiana przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego w aspekcie zastosowania korekty podatku naliczonego ma swoją regulację w art. 91 ust. 7 p.t.u.⁶, zgodnie z którym przepisy art. 91 ust. 1–6 p.t.u. stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. Regulacja ta jednoznacznie wskazuje, że prawo to nie jest ograniczone wyłącznie do „zmiany polegającej na pierwotnym wykorzystaniu towarów i usług do czynności zwolnionych z VAT na ich wykorzystanie do czynności opodatkowanych VAT, bowiem ustawodawca posługuje się w tej regulacji szerszym pojęciem”⁷.

4. Możliwość dokonania przez gminę korekty podatku naliczonego

Mechanizm korekty podatku naliczonego może zastosować wyłącznie podatnik podatku od towarów i usług. Zgodnie ze wskazanym art. 15 p.t.u. gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług, o ile nie realizuje ona zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została ona powołana. W związku z tym gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy dokonuje czynności wyłącznie o charakterze komercyjnym, a nie w celu bezpośredniego zaspokojenia potrzeb wspólnoty.

Gmina, będąca w określonych sytuacjach podatnikiem podatku od towarów i usług, ma możliwość skorzystania z instytucji korekty podatku naliczonego. Bowiem to od posiadania przez gminę statusu podatnika zależy możliwość skorzystania przez nią z prawa do korekty podatku naliczonego.

Gmina, co zostało już wskazane, posiada graniczny status podmiotu podatku od towarów i usług. W związku z tym występują sytuacje, gdy gmina nabywa, buduje czy modernizuje pewne dobro inwestycyjne, które początkowo miało służyć do realizacji ustawowych zadań gminy. Następnie dobro to zostaje przeznaczone do realizacji zadań wyłącznie o charakterze komercyjnym. W takim przypadku występuje wątpliwość, czy gmina w związku ze zmianą przeznaczenia nabytego dobra będzie mogła skorzystać z korekty podatku naliczonego.

Istotą tego zagadnienia jest sposób interpretowania przepisu art. 91 ust. 7 p.t.u. Wojewódzkie sądy administracyjne przedstawiają dość jednolitą linię orzecznictwa wskazującą, że zmiana przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego z wykonywania ustawowych zadań gminy na realizację zadań o charakterze komercyjnym

⁶ Precyzyjny sposób dokonania korekty podatku naliczonego reguluje art. 91 ust. 7a–7d p.t.u.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt I SA/OI 424/16, *LEX nr 522250045*.

daje gminie prawo do korekty odliczenia podatku naliczonego powstałego z tytułu nabycia (budowy czy też modernizacji) danego dobra inwestycyjnego.

Sądy te wskazują wprost, że „od chwili rozpoczęcia świadczenia jednocześnie czynności opodatkowanych i pozostających poza opodatkowaniem aktualizuje się prawo do odliczenia, lecz pod postacią korekty z art. 91 ust. 7 p.t.u.”⁸ oraz że „nie ulega wątpliwości, że ustawodawca przyznaje we wskazanym wyżej art. 91 ust. 7 i ust. 7a VATU prawo do odliczenia również w takim przypadku [...] gdy zmiana w zakresie dysponowania prawem do odliczenia podatku polega na pierwotnym wykorzystaniu dóbr inwestycyjnych do czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego, a następnie wykorzystaniu ich do czynności opodatkowanych VAT”⁹. Wojewódzkie sądy administracyjne wskazują, iż zamiar podatnika (gminy) co do przeznaczenia danego dobra jest istotny przy rozstrzygnięciu prawa do możliwości dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego. Sądy te wskazują, że zamiar gminy co do przeznaczenia danego dobra inwestycyjnego ma charakter wyłącznie prognozowy, a w związku z tym niezasadne jest pozbawianie gminy prawa do odliczenia podatku naliczonego¹⁰, bowiem sam moment rozpoczęcia świadczenia czynności opodatkowanych aktualizuje prawo do odliczenia poprzez korektę zgodnie z art. 91 ust. 7 p.t.u.¹¹

Odmienny pogląd od powyższego wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w orzeczeniu z dnia 26 listopada 2013 r., w którym sąd ten wskazał, iż „jeśli zakupu dokonała osoba niebędąca podatnikiem albo niedziałająca w tym charakterze, to późniejsze nabycie przez nią statusu podatnika oraz przeznaczenie na-

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Po 35/13, *LEX nr 521397134*; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 667/12, *LEX nr 521333474*, oraz I SA/Po 666/12, *LEX nr 521333473*.

⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Ol 802/16, *LEX nr 522291092*.

¹⁰ *Sam zamiar podatnika na etapie ponoszenia wydatków, z którymi jest związany podatek naliczony (w tej sprawie wykorzystania majątku gminy do czynności nieopodatkowanych), nie może determinować oceny, że gmina, nabywając towary i usługi, nie działała w charakterze podatnika. Związek podatku z poszczególnymi rodzajami czynności (opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi) ma charakter jedynie prognozowany i do czasu faktycznego wykorzystania nabytego towaru, czy też usługi, faktyczny związek z danym rodzajem czynności może się zmienić* – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2347/15, *LEX nr 522274284*; podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 424/16, *LEX nr 522250045*.

Początkowe przeznaczenie towarów i usług do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu nie pozbawia zatem podatnika prawa do późniejszego odliczenia podatku w razie zmiany przeznaczenia towarów lub usług i wykorzystania ich do wykonywania czynności opodatkowanych – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 273/16, *LEX nr 522176416*.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 lipca 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 1999/16, *LEX nr 522192367*.

bytego towaru do działalności opodatkowanej nie daje prawa do korekty podatku naliczonego, gdyż podmiot ten nie nabył nigdy prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tym zakupem, a zatem nie istnieje podatek, który można by odliczyć poprzez dokonanie korekty¹². Innymi słowy, gmina, nabywając dane dobro inwestycyjne, które pierwotnie zostało przeznaczone na realizację ustawowych zadań gminy, a następnie dokonując zmiany przeznaczenia tego dobra na działalność gospodarczą, nie zyskuje uprawnienia do skorzystania z prawa korekty odliczenia podatku naliczonego, na podstawie art. 91 ust. 7 p.t.u.

W kontekście prawa gminy do odliczenia podatku naliczonego istotna jest uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r.¹³ Jednak uchwała ta nie wskazuje na możliwość dokonania tego poprzez korektę odliczenia podatku naliczonego. W związku z tym Naczelny Sąd Administracyjny, rozstrzygając kwestię prawa gminy do korekty odliczenia podatku naliczonego w analizowanym obszarze badawczym, postanowił przedstawić pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)¹⁴. W postanowieniu tym Naczelny Sąd Administracyjny słusznie zauważył, iż TSUE wydał dwa rozbieżne orzeczenia, które są związane z analizowanym zagadnieniem. W postanowieniu z dnia 5 czerwca 2014 r., w sprawie C-500/13 (Gmina Międzyzdroje)¹⁵, TSUE wskazał, że gmina ma prawo dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego, nawet w sytuacji „gdy przeznaczenie dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość ulega zmianie z wykonywania w pierwszej kolejności czynności niedających prawa do odliczenia podatku VAT na wykonywanie następnie czynności umożliwiających skorzystanie z tego prawa”. Natomiast w wyroku z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*¹⁶, TSUE jednoznacznie wskazał, że „podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna [...] a zatem nie działając w charakterze podatnika, i który następnie sprzedaje to dobro, działając w charakterze podatnika, nie korzysta w zakresie tej sprzedaży z prawa do dokonania korekty [...] na potrzeby odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy nabyciu tego prawa”. W związku z tym TSUE wskazał w tym wyroku, że „jedynie charakter, w jakim podmiot działał w chwili nabycia dobra, determinuje istnienie prawa do odliczenia”. Istotne jest również, że w wyroku w sprawie C-378/02 TSUE podkreślił, że inne rozstrzygnięcie tego zagadnienia, czyli uznanie, że podmiot prawa publicznego ma prawo do korekty odliczenia podatku naliczonego, byłoby tożsame z uznaniem, że osoba prywatna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, miałaby prawo do późniejszego odliczenia podatku naliczonego wraz ze staniem się podatnikiem tego podatku obrotowego.

¹² Sygn. akt I SA/Bd 752/13, *LEX nr 521528289*.

¹³ Sygn. akt I FPS 4/15, *LEX nr 521909803*.

¹⁴ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 972/15, *LEX nr 522323891*.

¹⁵ ECLI:EU:C:2014:1750.

¹⁶ ECLI:EU:C:2005:335.

Wskazane powyżej poglądy judykatury wymagają uzupełnienia o pogłębione rezultaty wykładni językowej, funkcjonalnej oraz systemowej przepisu art. 91 ust. 7 p.t.u. Analiza literalna przepisu art. 91 ust. 7 p.t.u. prowadzi do niejednoznacznych rezultatów. Po pierwsze, podmiot, który nie był podatnikiem podatku od towarów i usług w transakcji nabycia danego dobra inwestycyjnego, ale później nim się staje, spełnia przesłankę, iż podatnikowi przysługuje prawo do dokonania korekty podatku naliczonego w sytuacji, gdy nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru. Po drugie, wykładnia ta może prowadzić do wniosku zupełnie odmiennego, zgodnie z którym przepis art. 91 ust. 7 p.t.u. ma zastosowanie wyłącznie dla podatników, bowiem gdyby ustawodawca chciał rozszerzyć możliwość dokonania korekty podatku naliczonego na podmioty, które nie były w ogóle podatnikami, a później się nimi stały, to nie użyłby określenia „podatnik”, a posłużyłby się pojęciem zakresowo szerszym. W związku z tym wydaje się zasadne, że celem ustawodawcy było umożliwienie wyłącznie podatnikom skorzystania z prawa do korekty podatku naliczonego. W związku z rozbieżnymi rezultatami wykładni językowej przepisu art. 91 ust. 7 p.t.u. należy poddać tę regulację wykładni funkcjonalnej i systemowej.

Wykładnia systemowa art. 91 ust. 7 p.t.u. jednoznacznie wskazuje, że regulacja ta dotyczy wyłącznie podatników podatku od towarów i usług, bowiem umiejscowienie tej jednostki redakcyjnej w IX dziale „Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe” jest związane z realizacją zasady neutralności podatku od towarów i usług, która oznacza, że podatek ten musi być neutralny dla podatników tego podatku. Natomiast zgodnie z wykładnią funkcjonalną, korekta podatku naliczonego, a szerzej prawo do odliczenia podatku, przysługuje, zgodnie z zasadą neutralności podatku od towarów i usług, wyłącznie podatnikowi tego podatku. Podmiot, który stał się podatnikiem, nie może korzystać z prawa do odliczenia poprzez korektę podatku naliczonego z transakcji, których dokonywał zanim stał się podatnikiem tego podatku. Wniosek ten jest zgodny ze stanowiskiem TSUE w wyroku w sprawie C-378/02, gdzie Trybunał podkreślił, że uznanie prawa podmiotu publicznego do korekty odliczenia podatku naliczonego w analizowanym zagadnieniu byłoby tożsame z uznaniem, że osoba prywatna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, miałaby prawo do późniejszego odliczenia podatku naliczonego wraz ze staniem się podatnikiem tego podatku obrotowego.

5. Wnioski

Analiza przedmiotowego zagadnienia dotyczącego zmiany przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego a prawa gminy do odliczenia podatku od towarów i usług determinuje postawienie następujących wniosków:

1. Gmina ma dychotomiczny status podmiotu w podatku od towarów i usług. W związku z tym wyłącznie od tego, czy gmina realizuje zadania wskazane w ustawach, czy też działa jak podmiot prowadzący działalność gospodarczą, będzie uza-

leżnione, czy gmina będzie podatnikiem podatku od towarów i usług, a tym samym czy będzie mogła skorzystać z prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego. Jednak zasadą jest, że gmina nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, bowiem jej podstawowym zadaniem jest realizacja zadań o charakterze publicznym, a nie komercyjnym.

2. Jednolita linia orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych wskazuje na prawo gminy do dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego w związku ze zmianą przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego. Jednak linia ta oparta jest na rezultatach pobieżnie dokonanej wykładni językowej przepisu art. 91 ust. 7 p.t.u. Pomijając zupełnie, że wykładnia ta może mieć dwa rozbieżne rezultaty.

3. Zgodzić się należy z argumentem prezentowanym w linii orzeczniczej wojewódzkich sądów administracyjnych, iż pierwotne przeznaczenie nabytego dobra inwestycyjnego nie ma charakteru pewnego. W związku z tym podatnik ma prawo w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego uwzględnić ten podatek. Jednak to dotyczy wyłącznie podatników. Gmina, nabywając dobro inwestycyjne w celu realizacji zadań ustawowych, nie jest podatnikiem zgodnie z art. 15 ust. 6 p.t.u. Innymi słowy, wyłączenie to powoduje, że gmina nie spełnia jednego z elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług. W związku z tym rozważania na temat prognozowanego charakteru pierwotnego przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego i stosowania art. 91 ust. 7 p.t.u. są adekwatne wyłącznie, gdy dany podmiot był i jest podatnikiem podatku od towarów i usług, bowiem niedopuszczalna jest na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług konwalidacja strony podmiotowej w kontekście możliwości stosowania korekty odliczenia podatku naliczonego, ani jakiegokolwiek innej instytucji prawnej w podatku od towarów i usług. Wydaje się, że zupełnie pomija się istotę wyłączenia zawartego w art. 15 ust. 6 p.t.u. Bowiem wyłączenie to ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Dlatego też czynności dokonane przez gminę realizującą zadania wskazane w ustawach są również wyłączone z podatku od towarów i usług.

4. Wykładnia systemowa oraz funkcjonalna art. 91 ust. 7 p.t.u. jednoznacznie wskazuje, że gmina nie może skorzystać z korekty odliczenia podatku naliczonego w związku ze zmianą przeznaczenia nabytego dobra inwestycyjnego na realizację celów komercyjnych. Stanowisko to jest zgodne z wyrokiem TSUE w sprawie C-378/02, gdzie Trybunał podkreślił, że uznanie prawa podmiotu publicznego do korekty odliczenia podatku naliczonego w analizowanym zagadnieniu byłoby tożsame z uznaniem, że osoba prywatna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, miałaby prawo do późniejszego odliczenia podatku naliczonego wraz ze staniem się podatnikiem tego podatku obrotowego.

5. Wobec powyższego postawiona we wstępie hipoteza: gmina w momencie zmiany przeznaczenia danego dobra inwestycyjnego na komercyjne może poprzez korektę dokonać odliczenia podatku naliczonego, powstałego w związku z nabyciem, budową czy modernizacją tego dobra, od podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym, zdaniem autora nie została potwierdzona. Bowiem inne rozstrzygnięcie tego zagadnienia byłoby niezgodne z wykładnią funkcjonalną i systemową art. 91 ust. 7 p.t.u.

Literatura

- Bartosiewicz A., 2016, *Podmioty prawa publicznego jako podatnicy VAT – polska praktyka a regulacje unijne*, [w:] *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański, Warszawa.
- Bartosiewicz A., 2017, *VAT. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa.
- Brzeszczyńska S., 2014, *Korekta podatku naliczonego przy nabyciu nieruchomości*, Nieruchomości, nr 8, Warszawa.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 374 ze zm.).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Pęczek-Czerwińska J., 2016, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa.
- Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 972/15, *LEX nr 522323891*.
- Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 czerwca 2014 r., w sprawie C-500/13 (Gmina Międzyzdroje); ECLI:EU:C:2014:1750.
- Uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r. sygn. akt I FPS 4/15, *LEX nr 521909803*.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. 2016, poz. 446.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2016, poz. 710 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 ze zm.
- Wiśniewski K., 2007, *Odliczenia i zwroty w VAT*, Warszawa.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1906/07, *LEX nr 520612390*.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen); ECLI:EU:C:2005:335.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 752/13, *LEX nr 521528289*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 lipca 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 1999/16, *LEX nr 522192367*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 424/16, *LEX nr 522250045*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 273/16, *LEX nr 522176416*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Ol 802/16, *LEX nr 522291092*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Po 35/13, *LEX nr 521397134*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 667/12, *LEX nr 521333474*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 666/12, *LEX nr 521333473*.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2347/15, *LEX nr 522274284*.
- Zubrzycki J., 2016, *Leksykon. VAT*, t. I, Wrocław.