

**Miasto Orzesze**  
ul. Św. Wawrzyńca 21  
43-180 Orzesze  
NIP: 6351834596

B.1710.2.2016  
SG.KW-0007/16

Orzesze, 14 września 2016 r.

URZĄD SKARBOWY w Mikołowie		
dnia	2016 -09- 14	(1)
UNP ..... ZAL. ....		

**Naczelnik**  
**Urzędu Skarbowego w Mikołowie**  
ul. Prof. Hubera 4  
43-190 Mikołów

*Dotyczy: kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT przeprowadzonej na podstawie upoważnienia nr 2420-KP.411.73.2016.1 z 17 czerwca 2016 r.*

#### **ZASTRZEŻENIA DO PROTOKOŁU KONTROLI Z 31 SIERPNIĄ 2016 R.**

Na podstawie art. 291 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U.2015.613 j.t. ze zm.; dalej: „OP”), w związku z kontrolą podatkową przeprowadzoną w Mieście Orzesze (dalej: „Gmina”, „Podatnik”) w zakresie podatku od towarów i usług (dalej: „VAT”) za okres od stycznia do grudnia 2011 r. (dalej: „badany okres”) przez:

- Panią Iwonę Fraj – starszego komisarza skarbowego, nr legitymacji 1/F/2015 oraz
- Panią Ewę Pająk – komisarza skarbowego, nr legitymacji 1/P/2015

(dalej łącznie: „Kontrolujący”) na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej nr 2420-KP.411.73.2016.1 z 17 czerwca 2016 r., niniejszym składam zastrzeżenia do protokołu kontroli z 31 sierpnia 2016 r. (dalej: „Protokół kontroli”).

## **Wstęp**

Gmina nie zgadza się z zawartymi w Protokole ustaleniami Kontrolujących, w tym również z oceną prawną, dotyczącymi następujących zagadnień będących przedmiotem kontroli w obszarze podatku VAT.

Są to następujące obszary:

- 1) uznanie wydawania duplikatów dokumentów przez Miejski Zespół Oświaty za czynność podlegającą opodatkowaniu ze stawką 23%;
- 2) brak prawa do pełnego odliczenia podatku od wydatków dotyczących remontu cząstkowego nawierzchni placu przy OSP Gardawice oraz remontu sanitariatu w budynku OSP Gardawice;
- 3) brak prawa do jakiegokolwiek odliczenia podatku od wydatków w zakresie utwardzenia drogi dojazdowej do przepompowni ścieków w Orzeszu przy ul. Śniadeckiego.

W związku z powyższym Gmina pragnie wnieść zastrzeżenia do Protokołu kontroli w zakresie oceny prawnej przedmiotowych ustaleń dotyczących powyższych zagadnień.

## **Ad 1 – wydawanie duplikatów dokumentów**

### ***Ustalenia faktyczne oraz ich ocena prawna przez Kontrolujących***

Miejski Zespół Oświaty (dalej: „MZO”) wydawał odpłatnie w imieniu Gminy duplikaty dokumentów wystawionych uprzednio przez jednostki oświatowe Gminy. MZO traktowało wystawianie duplikatów dokumentów jako działalności nieopodatkowaną. Zdaniem kontrolujących wydawanie duplikatów dokumentów przez MZO podlega opodatkowaniu ze stawką 23% na mocy art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy o VAT.

### ***Stanowisko Gminy***

MZO był jednostką budżetową Gminy, za pomocą której Gmina wykonywała wybrane zadania publiczne w zakresie oświaty. Wykonywane przez MZO czynności znajdują ścisłe i bezpośrednie oparcie w przepisach prawa, tj. w szczególności:

- ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz.U.2016.446 j.t., dalej: „USG”);
- ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jednolity Dz.U.2015.2156 j.t. ze zm., dalej: „USO”);
- rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 15 kwietnia 2016 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych szkół i placówek artystycznych (Dz.U.2016.551, dalej: „RD”).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 8 USG *zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy: edukacji publicznej.* W myśl art. 11 ust. 1 i 2 USO *świadectwa i dyplomy państwowe wydawane przez uprawnione do tego szkoły,*

*placówki kształcenia ustawicznego i placówki kształcenia praktycznego, zakłady kształcenia nauczycieli, kolegia pracowników służb społecznych oraz okręgowe komisje egzaminacyjne są dokumentami urzędowymi. Jednocześnie minister właściwy do spraw oświaty i wychowania określi, w drodze rozporządzenia:*

- 1) warunki i tryb wydawania oraz wzory świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych, w tym umieszczenie na wzorach druków szkolnych znaków graficznych informujących o poziomie Polskiej Ramy Kwalifikacji, o których mowa w art. 10 ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji, sposób dokonywania sprostowań ich treści i wydawania duplikatów, a także tryb i sposób dokonywania uwierzytelnienia dokumentów przeznaczonych do obrotu prawnego z zagranicą, ;*
- 2) wysokość odpłatności za wydawanie duplikatów świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych oraz za dokonywanie uwierzytelnienia dokumentów przeznaczonych do obrotu prawnego z zagranicą*

*- uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego tworzenia dokumentacji przebiegu nauczania, oceniania wyników pracy dydaktyczno-wychowawczej szkół i wyników egzaminów przeprowadzanych przez okręgowe komisje egzaminacyjne, a także wymóg, aby wysokość odpłatności za wykonywanie czynności, o których mowa w pkt 2, nie przewyższała kwoty opłaty skarbowej za uwierzytelnienie dokumentu, określonej w przepisach o opłacie skarbowej.*

Na podstawie ww. delegacji ustawowej Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego w § 18 RD określił warunki i zasady wydawania duplikatów dokumentów przez placówki oświatowe. Natomiast § 22 RD określa wysokość opłaty za wydanie duplikatu dokumentu, zrównując ją z wysokością opłaty skarbowej należnej przy poświadczenia własnoręczności podpisu (dla duplikatu legitymacji szkolnej) oraz dla legalizacji dokumentu (w odniesieniu do duplikatów pozostałych dokumentów) w rozumieniu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jednolity Dz.U.2015.783 j.t. ze zm., dalej: „UOS”).

W przedmiotowej sprawie duplikaty dokumentów są wydawane przez Gminę za pośrednictwem MZO. Powołane przepisy wskazują podmioty uprawnione i jednocześnie zobowiązane do wydawania duplikatów dokumentów, regulują zasady ich wydawania oraz określają stawki opłat należnych za ich wydawanie.

Brak jest zatem przesłanek do uznania, że Gmina działając w obszarze swoich zadań własnych w zakresie edukacji publicznej i wypełniając ścisłe dyspozycje powołanych przepisów, działa w charakterze podatnika VAT. W szczególności działalność Gminy nie odbywa się na podstawie umów cywilnoprawnych. Wskazane okoliczności wskazują więc, że zastosowanie znajduje art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, w myśl którego *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.* W konsekwencji realizowana za pośrednictwem MZO działalność Gminy polegająca na wydawaniu duplikatów dokumentów, wbrew twierdzeniom Kontrolujących, nie podlega opodatkowaniu ze stawką 23%, lecz pozostaje poza zakresem opodatkowania VAT.

## Ad 2 – remont częściowy nawierzchni placu przy OSP Gardawice oraz remont sanitariatu w budynku OSP Gardawice

### *Ustalenia faktyczne oraz ich ocena prawna przez Kontrolujących*

Nieruchomość zabudowana budynkiem Ochotniczej Straży Pożarnej Gardawice była wykorzystywana do działalności mieszanej, tj.:

- działalności opodatkowanej ze stawką 23% w postaci odpłatnego wynajmu części budynku na cele użytkowe, prowadzonej przez Gminę za pośrednictwem Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej (dalej: „ZGKiM”);
- działalności nieopodatkowanej, pozostającej poza zakresem przepisów ustawy o VAT, polegającej na nieodpłatnym udostępnieniu części budynku na rzecz OSP Gardawice na cele statutowe, tj. w ramach realizacji celu publicznego określonego w art. 7 ust. 1 pkt 14 USG (w szczególności *ochrony przeciwpożarowej*).

ZGKiM poniósł wydatki remontowe dot. ww. nieruchomości. Zostały one udokumentowane fakturami VAT z wykazaniem podatkiem. ZGKiM dokonał odliczenia całego podatku VAT.

Zdaniem Kontrolujących pełne odliczenie podatku było niewłaściwe. W ocenie Kontrolujących było ono „zasadne do połowy wartości VAT”.

### *Stanowisko Gminy*

ZGKiM jest jednostką organizacyjną Gminy działającą w formie samorządowego zakładu budżetowego. Za pośrednictwem ZGKiM Gmina prowadzi m.in. działalność gospodarczą. W przedmiotowej sprawie Gmina nie zgadza się z określonym przez Kontrolujących zakresem prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków remontowych.

Nieruchomość OSP Gardawice nie była wykorzystywana w jakimkolwiek zakresie do prowadzenia działalności zwolnionej. Oznacza to, że ewentualne obniżenie zakresu prawa do odliczenia podatku mogłoby wynikać:

- z zastosowania art. 86 ust. 7b ustawy o VAT;
- z zastosowania art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.

Należy jednak podkreślić, że powyższe przepisy (ustanawiające tzw. prewspółczynnik) nie znajdują zastosowania w przedmiotowej sprawie. Art. 86 ust. 7b nie może być stosowany, ponieważ ZGKiM poniósł wydatki remontowe o charakterze bieżącym, które nie stanowiły nakładów na wytworzenie nieruchomości, o których mowa w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT. Art. 86 ust. 2a nie może być stosowany, ponieważ nie obowiązywał on w okresie, w którym powstało prawo do odliczenia podatku z wydatków dot. OSP Gardawice.

Gmina zwraca przy tym uwagę, że do niedawna istniała w tym zakresie utrwalona praktyka organów interpretacyjnych tj. Dyrektorów Izb Skarbowych (dalej: „DIS” lub „Organ”) wydających w imieniu Ministra Finansów indywidualne interpretacje prawa podatkowego, z której wynikał brak takiego obowiązku po stronie podatników dokonujących zakupów służących zarówno czynnościom opodatkowanym, zwolnionym, jak i czynnościom w ogóle niepodlegającym VAT<sup>1</sup>. Argumentowano

<sup>1</sup> Zob. m.in. interpretacje wydane przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-203/14-2/JSK,

bowiem, że obowiązek dokonywania wstępnej alokacji podatku naliczonego przy użyciu dodatkowego „prewspółczynnika” nie znajduje oparcia w ustawie o VAT (żaden przepis nie ustanawia takiego wymogu), jak również w praktyce dokonanie takiej alokacji nie jest możliwe (gdyby istniała możliwość przyporządkowania poszczególnych kwot podatku naliczonego odpowiadającym im rodzajom działalności, podatnik w ogóle nie odliczałby podatku na podstawie współczynnika sprzedaży, a w oparciu o art. 90 ust. 1 ustawy o VAT).

Powyższy pogląd znajduje zwłaszcza potwierdzenie w uchwale w składzie siedmiu sędziów NSA z 24 października 2011 r. (sygn. I FPS 9/10), w której NSA rozstrzygnęła, że „*W świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., nr 54, poz. 535, ze zm.) czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy*”. Uzasadniając swoje stanowisko, NSA podniósł wprost, że: „*W przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkom, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%). Brak jest bowiem – przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tegoż zagadnienia – podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków.[...]*”

*Tym samym, na przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne należy odpowiedzieć, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., nr 54, poz. 535, ze zm.) czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy*”. Wprawdzie przedmiotowa uchwała nie dotyczyła identycznego (sprawa spółki prowadzącej działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych), lecz podobnego stanu faktycznego, to jednak rozstrzyga kwestię wpływu czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT na zakres prawa do odliczenia VAT w drodze współczynnika sprzedaży, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

Podsumowując, wydawane przez kilka lat, w tym jeszcze na początku 2014 r. interpretacje indywidualne Ministra Finansów, akceptowały pogląd, zgodnie z którym współczynnik sprzedaży, obliczony bez uwzględniania ewentualnych czynności niepodlegających VAT – odnosi się do całości wydatków mieszanych, a na podatniku nie spoczywa obowiązek wydzielenia z sumy tych wydatków – za pomocą swoistego „klucza podziału”, „prewspółczynnika” czy „dodatkowej proporcji”, kwot, które wykorzystane zostały do finansowania działalności znajdującej się poza zakresem ustawy o VAT.

- 
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. ILPP2/443-78/14-2/SJ,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2014 r., sygn. ILPP2/443-112/14-3/AKr,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 kwietnia 2014 r., sygn. ILPP1/443-117/14-4/AI,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-219/14-2/MK,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2014 r., sygn. ILPP5/443-226/13-5/KG,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. IPTPP2/443-978/13-4/AW,
  - Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. IPTPP2/443-917/13-4/IR.

Niemniej jednak w ostatnim czasie pojawiły się niekorzystne interpretacje sprzeczne z dotychczas prezentowanym stanowiskiem i uchwałą NSA w składzie 7 sędziów, w których Organ wskazuje na obowiązek stosowania „prewspółczynnika”. W świetle nowego podejścia DIS, współczynnik sprzedaży, o którym mowa w art. 90 ust. 3, należy stosować wyłącznie do wydatków mieszanych związanych z działalnością opodatkowaną oraz zwolnioną, natomiast już nie do wydatków związanych z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu VAT.

Stanowisko sprzeczne z obecną, niekorzystną dla podatników praktyką Ministra Finansów, zostało zaprezentowane m.in. w następujących wyrokach:

- wyrok WSA w Łodzi z 20 maja 2015 r., sygn. I SA/Łd 304/15,
- wyrok WSA w Łodzi z 20 maja 2015 r., sygn. I SA/Łd 285/15,
- wyrok WSA w Krakowie z 19 maja 2015 r., sygn. I SA/Kr 543/15,
- wyrok WSA w Olsztynie z 7 maja 2015 r., sygn. I SA/Ol 98/15,
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 29 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Go 176/15,
- wyrok WSA w Opolu z 29 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Op 154/15,
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 29 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Go 103/15,
- wyrok WSA w Opolu z 22 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Op 218/15,
- wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Wr 142/15,
- wyrok WSA w Szczecinie z 19 marca 2015 r., sygn. I SA/Sz 167/15.

Wprawdzie powołane powyżej orzeczenia są nieprawomocne, niemniej można spodziewać się, że NSA będzie konsekwentnie podzielać pogląd wyrażony w szczególności w uchwale w składzie siedmiu sędziów NSA oraz wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, że czynności niepodlegające ustawie o VAT nie powinny wpływać na zakres prawa do odliczenia podatku. W 2016 r. zapadły już bowiem dwa wyroki NSA podtrzymujące dotychczasową linię orzeczniczą:

- wyrok NSA z 9 lutego 2016 r., sygn. I FSK 1464/14 oraz
- wyrok NSA z 26 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 36/15.

Ponadto Gmina podkreśla, że możliwość odliczenia przez nią VAT od wydatków mieszanych została potwierdzona przez Ministra Finansów w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 grudnia 2013 r. (sygn. IBPP3/443-1180/13/EJ). W treści tej interpretacji Minister Finansów potwierdził, że Gmina nie ma obowiązku stosowania jakiegokolwiek innej, wstępnej lub późniejszej, alokacji podatku naliczonego (klucza podziału, współczynnika, proporcji etc.).

W konsekwencji Gmina jest zdania, że przedmiotowe wydatki w zakresie OSP Gardawice, wbrew stanowisku Kontrolujących, wiążą się z istnieniem pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

**Ad 3 – utwardzenie drogi dojazdowej do przepompowni ścieków w Orzeszu przy ul. Śniadeckiego**

#### *Ustalenia faktyczne oraz ich ocena prawna przez Kontrolujących*

Nieruchomość przy ul. Śniadeckiego zabudowana jest przepompownią ścieków. Przepompownia służy Gminie do wykonywania za pośrednictwem ZGKiM działalności gospodarczej w zakresie

odprowadzania ścieków. Do przepompowni wiedzie droga, która została utwardzona przez ZGKiM. ZGKiM poniósł na ten cel wydatki, które zostały udokumentowane fakturami VAT z wykazanym podatkiem. ZGKiM dokonał odliczenia całego podatku VAT.

Zdaniem Kontrolujących pełne odliczenie podatku było niewłaściwe. W ocenie Kontrolujących było ono „niezasadne w całości”. Uzasadnienie swojego stanowiska Kontrolujący wyrazili słowami „zadania własne Gminy”.

### **Stanowisko Gminy**

Przedmiotowa droga wiodąca do przepompowni ścieków nie jest drogą publiczną. Jest ona drogą wewnętrzną, dojazdową, służącą wyłącznie obsłudze przepompowni ścieków.

Oznacza to, że jej wykonanie, stanowiące niewątpliwie element zadań własnych Gminy, związane jest z działalnością gospodarczą Gminy realizowaną za pośrednictwem ZGKiM w obszarze usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych (art. 7 ust. 1 pkt 3 USG), a nie z działalnością publiczną w obszarze gminnych dróg i ulic (art. 7 ust. 1 pkt 2 USG). Tym samym poniesione wydatki były ściśle związane z działalnością opodatkowaną realizowaną przez Gminę za pośrednictwem ZGKiM.

**W konsekwencji Gmina jest zdania, że przedmiotowe wydatki w zakresie utwardzenia drogi, wbrew stanowisku Kontrolujących, wiążą się z istnieniem pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego.**

### **Uwagi dodatkowe**

Gmina pragnie również zwrócić uwagę, że ma zastrzeżenia wobec stanowiska Kontrolujących w zakresie metodologii kalkulacji proporcji sprzedaży w rozumieniu art. 90 ustawy o VAT. W ocenie Kontrolujących „*odliczenie kwot podatku naliczonego winno wynikać ze współczynnika ustalonego w oparciu o skorygowane obroty łączne jednostek i zakładu budżetowego*”. Takie podejście jest niezgodne ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w wydanej na wniosek Gminy interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 grudnia 2013 r. (sygn. IBPP3/443-1180/13/EJ). W treści tej interpretacji Minister Finansów jednoznacznie potwierdził, że „*Gmina przy obliczeniu proporcji sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, nie powinna uwzględniać obrotu wynikającego z działalności jednostek z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług*”.

Gmina wyjaśnia również, że prowadzone przez nią w 2011 r. rejestry, zgodnie z obserwacją Kontrolujących, nie uwzględniały danych dot. jednostek budżetowych i zakładu budżetowego. Należy jednak zauważyć, że:

- nie uwzględniając wskazanych danych Gmina działała w dobrej wierze, opierając się na interpretacji prawa wynikającej z wieloletniej, jednoznacznie ugruntowanej praktyki interpretacyjnej i orzeczniczej, a w szczególności był akceptowany przez tut. Organ;
- ZGKiM prowadził rejestry w sposób rzetelny, tzn. zawierały one kompletne informacje o działalności gospodarczej Zakładu, co nie zostało zakwestionowane przez Kontrolujących;

- Gmina przedstawiła Kontrolującym kompletne informacje nt. działalności jednostek budżetowych, które to informacje odpowiadały zakresowi danych, który znalazłby się w rejestrze Gminy, gdyby był on prowadzony we wskazany sposób w okresie objętym kontrolą.

\* \* \*

Gmina nie zgłasza wniosków dowodowych w zakresie podniesionych zastrzeżeń.

BURMISTRZ MIASTA

*Blaszi*

w imieniu Miasta Orzesze

MIASTO ORZESZE  
ul. Św. Wawrzyńca 21, 43-180 Orzesze  
NIP 6351834596, REGON 276257653