

Dyrektorzy
Biur i Wydziałów UMK,
Jednostek Budżetowych
oraz
Zakładu Budżetowego
wg Rozdzielnika

BS-04.3201.306.2017

Szanowni Państwo

Dotyczy: KLAUZULA NADUŻYCIA PRAWA

Szanowni Państwo, w związku z kształtującą się w ostatnim czasie niepokojącą praktyką organów podatkowych, związaną z **kwestionowaniem prawidłowości rozliczeń podatku VAT w Jednostkach Samorządu Terytorialnego w oparciu o klauzulę nadużycia prawa** przekazuję do wykorzystania poniższe informacje.

Czym jest klauzula nadużycia prawa?

W lipcu 2016r. w ustawie o VAT (art. 5 ust. 4 i 5) pojawiły się przepisy, które wprowadzają tzw. *klauzulę nadużycia prawa*.

Zgodnie z wymienionymi przepisami, **przez nadużycie prawa rozumie się** dokonanie czynności (podlegających opodatkowaniu VAT) w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych, ustanowionych w przepisach ustawy o VAT, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Konsekwentnie, **w przypadku wystąpienia nadużycia prawa**, dokonanie czynności opodatkowanej VAT, wywołuje jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności, stanowiących nadużycie prawa.

Warto zauważyć również, że **indywidualne interpretacje podatkowe nie są wydawane** w zakresie tych elementów stanu faktycznego (lub zdarzenia przyszłego), co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji stanowiącej nadużycie prawa na gruncie VAT. Natomiast, interpretacje, których stan faktyczny (lub zdarzenie przyszłe) będzie stanowić element powyższych czynności **nie chronią podatników**.

Co więcej, do klauzuli nadużycia prawa na gruncie podatku VAT **nie mają zastosowania mechanizmy ochrony podatnika**, związane z klauzulą przeciw unikaniu opodatkowania zawartą w *Ordynacji podatkowej*, tj. opinie zabezpieczającej, ani też limit kwotowy powyżej 100 000 PLN.

Warto również zaznaczyć, że wprowadzenie do ustawy o VAT pojęcia nadużycia prawa ma charakter jedynie uzupełniający, jako że **zasada ta może być stosowana wobec wszystkich nieprzedawnionych rozliczeń VAT**, na podstawie wypracowanego orzecznictwa wspólnotowego, np. orzeczenie TSUE C-255/02 *Halifax*.

Co za tym idzie, organy podatkowe powołując się na klauzulę nadużycia prawa nie muszą się ograniczać jedynie do okresów od m-ca lipca 2016r.

Jak klauzula nadużycia prawa jest stosowana wobec Jednostek Samorządu Terytorialnego?

W ostatnim czasie, spotkać się można z praktycznym zastosowaniem przepisów o klauzuli nadużycia prawa wobec JST. Poniżej przedstawiam dwa wybrane przykłady powołania się na te przepisy, które w dużym stopniu mogą znaleźć zastosowanie wobec wielu JST:

Przykład 1 – Budowa kompleksu kulturalno-sportowego i jego dzierżawa na rzecz spółki

W analizowanym przykładzie stan faktyczny przedstawiał się następująco:

- **Gmina wybudowała kompleks kulturalno-sportowy.**
- W trakcie realizacji projektu podjęta została decyzja, że po wybudowaniu, **inwestycja zostanie w całości wydzierżawiona** na rzecz gminnej spółki celowej.
- Spółka będzie odpowiedzialna za wyszukiwanie najemców i zawieranie z nimi umów oraz bieżące utrzymanie obiektu.
- Tym samym, również w przypadku **gdy gmina chciałaby wykorzystać pomieszczenia kompleksu do organizacji jakiegokolwiek wydarzenia o charakterze publicznym, zobowiązana byłaby do odpłatnego wynajęcia** powierzchni od spółki, tak jak to czyniły będą inne podmioty (brak nieodpłatnego wykorzystania przez gminę).
- W związku z powyższym, gmina zwróciła się do Dyrektora KIS z wnioskiem o wydanie **interpretacji, potwierdzającej prawo gminy do pełnego odliczenia VAT od inwestycji**, z uwagi na 100% wykorzystanie jej do działalności opodatkowanej VAT (odpłatny najem na rzecz spółki).

W odpowiedzi na wniosek, Dyrektor KIS wydał postanowienie odmawiające wydania interpretacji. Podstawą odmowy wydania interpretacji było uzasadnione – zadaniem KIS - podejrzenie, że **opisany we wniosku sposób wykorzystania inwestycji (dzierżawa na rzecz spółki) prowadziłby do nadużycia prawa**. W ocenie Dyrektora KIS, w sytuacji **gdy gmina bezpośrednio** (tj. bez udziału spółki) **dzierżawiłaby powierzchnię kompleksu** na rzecz najemców a jednocześnie okazjonalnie wykorzystywała część powierzchni do własnych celów publicznych, **nie miałaby pełnego prawa do odliczenia VAT od inwestycji**.

Wybranie więc przez gminę alternatywnego wariantu, który dawałby jej pełne prawo do odliczenia VAT może stanowić – w ocenie KIS – stanowi nadużycie prawa.

Przykład 2 – Dzierżawa pływalni miejskiej

W kolejnym stanie faktycznym **gmina dokonała remontu pływalni miejskiej**.

Wraz z zakończeniem remontu planowana była też zmiana modelu wykorzystania pływalni, tj.:

- ✓ **przed remontem** – pływalnia była wykorzystywana przez gminę zarówno do celów komercyjnych (odpłatnych) jak i publicznych (nieodpłatne zajęcia dla dzieci ze szkół);

- ✓ po remoncie – planowane było wykorzystanie pływalni wyłącznie do celów komercyjnych, tj. odpłatnie, bez możliwości nieodpłatnego wykorzystania. Również na czas zajęć dla dzieci (wcześniej nieodpłatnych), pływalnia będzie odpłatnie wynajmowana na rzecz podmiotu organizującego tego typu zajęcia, np. klubu sportowego, który obciąży tym kosztem poszczególne szkoły, których uczniowie korzystali będą z pływalni.

W związku z powyższym, gmina zwróciła się do Dyrektora KIS z wnioskiem o wydanie interpretacji, potwierdzającej prawo do pełnego odliczenia VAT od remontu pływalni, z uwagi na 100% wykorzystanie jej do działalności opodatkowanej VAT.

W toku postępowania o wydanie interpretacji szef KAS wydał opinię, w której stwierdził że za uzasadnione można uznać przypuszczenie, iż planowany przez gminę sposób wykorzystania basenu stanowił będzie nadużycie prawa mające na celu zasadniczo osiągnięcie korzyści podatkowej (pełne odliczenie VAT). **W ocenie szefa KAS wcześniejszy sposób wykorzystania pływalni nie dawał gminie pełnego prawa do odliczenia VAT.**

W związku z tym planowany sposób wykorzystania tj. taki, który dawałby pełne prawo do odliczenia VAT może stanowić nadużycie prawa.

Ryzyko zastosowania klauzuli wobec JST

Bazując na opisanych powyżej przykładach można dojść do oczywistego wniosku, że organy podatkowe w coraz bardziej śmiały sposób powołują się na klauzulę nadużycia prawa, w sytuacjach gdy prawo do odliczenia VAT przez JST wydaje się być oczywiste (100% wykorzystanie infrastruktury do działalności opodatkowanej VAT).

Warto podkreślić, że w obu przykładach powołanie się na klauzulę było skutkiem obawy organu podatkowego, która nie została w żaden sposób wyjaśniona z podatnikiem.

Organ w sposób władczy przyjął, że skoro zaprezentowany przez gminę sposób wykorzystania infrastruktury daje jej większe prawo do odliczenia niż inny, zaproponowany przez organ, istnieje uzasadnione podejrzenie nadużycia prawa.

Teza ta nie była w żaden sposób konfrontowana z JST, jak również organ nie dopytywał jej o inne – niepodatkowe – uzasadnienie przyjętego sposobu wykorzystania inwestycji. Co za tym idzie, istnieje realne ryzyko, że w najbliższym czasie **organy podatkowe mogą próbować stosować klauzulę** wszędzie tam gdzie – w ich ocenie – odzyskanie podatku VAT lub obniżenie zobowiązania podatkowego przez JST byłoby nieuzasadnione, niemniej jednak zgodne z pozostałymi przepisami ustawy o VAT.

Jak się zabezpieczyć przed ryzykiem zastosowania klauzuli nadejścia prawa?

W kontekście realnie istniejącego ryzyka powoływania się przez organy podatkowe na klauzulę nadużycia prawa, w odniesieniu do inwestycji realizowanych przez JST, należy uważniej weryfikować planowane i zrealizowane inwestycje.

W szczególności, polecam dokonanie przeglądu planowanych i zrealizowanych przez jednostkę inwestycji oraz sposobu ich wykorzystania, w kontekście zidentyfikowania przypadków gdzie klauzula mogłaby zostać zastosowana.

W odniesieniu do tak zidentyfikowanych inwestycji, **należałoby dokonać oceny ryzyka skutecznego powołania się na klauzulę nadużycia prawa** przez organy podatkowe i na tej podstawie podjąć dalsze

działania poprzez występowanie za pośrednictwem Biura Skarbnika o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Co istotne, warto pamiętać, że w przypadku zastosowania klauzuli nadużycia prawa JST nie przysługuje ochrona z tytułu otrzymanej uprzednio, pozytywnej interpretacji podatkowej w tym zakresie.

W związku z powyższym, na ryzyko zakwestionowania narażone są nawet te inwestycje, które zostały „zabezpieczone” pozytywną interpretacją podatkową

z powołaniem
ZASTĘPCA SKARBNIKA
ds. Polityki Rachunkowości Miasta
Marek Podsiadło
Marek Podsiadło

Rozdzielnik do pisma BS-04.3201.306.2017:

Otrzymują:

1. Wydział Finansowy Urzędu Miasta Krakowa
2. Wydział Skarbu Miasta
3. Wydział Edukacji i nadzorowane jednostki
4. Biuro ds. Ochrony Zdrowia i nadzorowane jednostki
5. Wydział Sportu i nadzorowane jednostki
6. Zespół Ekonomiki Oświaty i nadzorowane jednostki
7. Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej i nadzorowane jednostki
8. Zarząd Infrastruktury Komunalnej i Transportu
9. Zarząd Infrastruktury Sportowej
10. Miejskie Centrum Profilaktyki i Uzależnień
11. Zarząd Zieleni Miejskiej
12. Zarząd Budynków Komunalnych
13. Zarząd Cmentarzy Komunalnych
14. Zarząd Inwestycji Miejskich
15. Straż Miejska
16. aa

Do wiadomości:

1. Biuro Funduszy Europejskich
2. Biuro Kontroli Wewnętrznej
3. Biuro Miejski Ośrodek Wspierania Inicjatyw Społecznych
4. Biuro Miejskiego Konserwatora Zabytków
5. Biuro Planowania Przestrzennego
6. Biuro Prasowe I
7. Biuro Przejmowania Mienia i Rewindykacji
8. Kancelaria Prezydenta
9. Kancelaria Rady Miasta i Dzielnic Krakowa
10. Urząd Stanu Cywilnego
11. Wydział Architektury i Urbanistyki
12. Wydział Bezpieczeństwa i Zarządzania Kryzysowego
13. Wydział Budżetu Miasta
14. Wydział Egzekucji Administracyjnej i Windykacji
15. Wydział Ewidencji Pojazdów i Kierowców
16. Wydział Geodezji
17. Wydział Finansowy
18. Wydział Gospodarki Komunalnej
19. Wydział Informatyki
20. Wydział Kształtowania Środowiska
21. Wydział Kultury i Dziedzictwa Narodowego
22. Wydział Mieszkalnictwa
23. Wydział Obsługi Urzędu
24. Wydział Organizacji i Nadzoru
25. Wydział Planowania i Monitorowania Inwestycji
26. Wydział Podatków i Opłat
27. Wydział Promocji i Turystyki
28. Wydział Rozwoju Miasta
29. Wydział Spraw Administracyjnych
30. Wydział Spraw Społecznych
31. Zespół Audytu Wewnętrznego Urzędu Miasta Krakowa
32. Zespół Radców Prawnych

Urząd Miasta Krakowa

ZASTĘPCA SKARBNIKA MIASTA KRAKOWA ds. POLITYKI RACHUNKOWOŚCI MIASTA

tel. +48 12 616 13 20, fax +48 12 616 13 38, bs.umk@um.krakow.pl

31-004 Kraków, pl. Wszystkich Świętych 3-4

www.krakow.pl

