

NACZELNIK URZĘDU SKARBOWEGO W MALBORKU
SAMODZIELNY REFERAT KONTROLI PODATKOWEJ

Nr postępowania: 5698

PROTOKÓŁ KONTROLI PODATKOWEJ

A. DANE O KONTROLI

A.1. DANE O KONTROLI

Kontrolę przeprowadzono na podstawie upoważnienia do kontroli Nr KP/505-146/14 z dnia 19.11.2014 r. udzielonego przez NACZELNIKA URZĘDU SKARBOWEGO W MALBORKU.

Kontrolę rozpoczęto dnia 19.11.2014 r.

Upoważnienie do kontroli doręczono i legitymację okazano w dniu 19.11.2014 r.

Kontrolowanemu – Wójtowi Gminy Miłoradz – Panu Tadeuszowi Bilińskiemu.

Kontrolę przeprowadzono w dniach 19.11.2014r., 24.11.2014r., 25.11.2014r., 26.11.2014r., 27.11.2014r., 04.12.2014r., 05.12.2014r., 11.12.2014r., 15.12.2014r.

Liczba dni kontroli: 9.

Podstawa prawna kontroli:

- Rozdział 5 ustawy z dnia 02.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 672)
- Dział VI ustawy z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749)
- Art. 5 ustęp 6 pkt 3 ustawy z dnia 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 121 poz. 1267 z późn. zm.)

Zakres przeprowadzonej kontroli:

PRAWDŁOWOŚĆ ROZLICZENIA Z BUDŻETEM PAŃSTWA Z TYTUŁU PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG.

Rodzaj skontrolowanego podatku: VAT - PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG (VAT)
Okres objęty kontrolą: 01.09.2014 - 30.09.2014.

A.2. OSOBY KONTROLUJĄCE

- Starszy komisarz skarbowy ŻUCHNIK ANDRZEJ nr legitymacji: 1/2011
- Starszy komisarz skarbowy HODERNA ALEKSANDRA nr legitymacji: 1/2013
- Komisarz skarbowy GAJEWSKA DOROTA nr legitymacji: 8/2011

A.3. INFORMACJA O POWODACH BRAKU ZAWIADOMIENIA KONTROLOWANEGO O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI PODATKOWEJ

Kontrolowanego nie zawiadomiono o zamiarze wszczęcia kontroli z uwagi na fakt, iż kontrola dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług (art. 282c § 1 pkt 1 lit. a OP).

Kontrolowanego powiadomiono o przyczynie braku zawiadomienia w dniu 19.11.2014 r., co potwierdził oświadczeniem, które stanowi **załącznik nr 1** do protokołu kontroli.

A.4. MIEJSCE PRZEPROWADZENIA CZYNNOŚCI KONTROLNYCH

Kontrolę przeprowadzono w siedzibie Gminy Miłoradz.

B. DANE KONTROLOWANEGO

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

Nazwa pełna: GMINA MIŁORADZ

Nazwa skrócona: GMINA MIŁORADZ

NIP: 579 20 29 819, **REGON:** 170747916- 00000

Data rozpoczęcia działalności: 01.01.1973r.

Forma prawna: WSPÓLNOTY SAMORZĄDOWE

B.2. ORGAN PROWADZĄCY REJESTR LUB EWIDENCJĘ

Nazwa organu rejestrowego: PODMIOTY KRAJOWE - BEZ ORGANU REJESTROWEGO

Data rejestracji w organie rejestrowym: nie dotyczy

Nazwa rejestru: PODMIOTY UTWORZONE Z MOCĄ USTAWY

B.3. ADRES SIEDZIBY

ul. ŻUŁAWSKA 9; 82-213 MIŁORADZ

gmina: MIŁORADZ; powiat: MALBORSKI; woj.: POMORSKIE

tel.: 552711531

B.4. RACHUNKI BANKOWE (aktualne)

- BGŻ / CENTRALA - DEPARTAMENT OPERACJI KRAJOWYCH
Nr 04-20300045-111000000381340 - Gospodarczy, ważny od: 08.10.2014 do:

B.5. REPREZENTACJA

Ogólna podmiotu kontrolowanego, wynikająca z ustawy lub umowy (statutu). Sposób i zakres reprezentacji: Wójt Gminy Miłoradz – Pan Tadeusz Biliński do dnia 08.12.2014r.

Wójt Gminy Miłoradz – Pan Arkadiusz Skorek od dnia 08.12.2014r.

Zgodnie z zaświadczeniem Przewodniczącego Gminnej Komisji Wyborczej w Miłoradzu

Na potrzeby kontroli, wynikająca z oświadczenia woli kontrolowanego (art. 281a, 284 § 1 lub art. 137 w związku z art. 292 ustawy OP): nie wyznaczono osoby do reprezentacji.

B.6. KSIĘGI PODATKOWE

Rodzaj prowadzonych ksiąg podatkowych (w okresie objętym kontrolą): księga rachunkowa

Osoba odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg podatkowych (rachunkowych) - na podst. art. 4

ustęp 5 ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (w okresie objętym kontrolą i na dzień rozpoczęcia kontroli)- Wójt Gminy Miłoradz.

Adres miejsca przechowywania ksiąg podatkowych (aktualny) ważny:

ul. ŻUŁAWSKA 9; 82-213 MIŁORADZ

gmina: MIŁORADZ; powiat: MALBORSKI; woj.: POMORSKIE

B.7. ADRESY MIEJSC PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI *(aktualne i z kontrolowanego okresu)*

- ul. ŻUŁAWSKA 9; 82-213 MIŁORADZ
gmina: MIŁORADZ; powiat: MALBORSKI; woj.: POMORSKIE

B.8. OBOWIĄZEK PODATKOWY W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

19.03.2004 - 31.03.2005 Inny powód - płaci

19.05.2006 - 31.08.2007

Składanie/rodzaj deklaracji okresowej - MIESIĄC VAT-7

01.01.2010 - 31.12.2012

Składanie/rodzaj deklaracji okresowej - MIESIĄC VAT-7

01.01.2013 -

Składanie/rodzaj deklaracji okresowej - MIESIĄC VAT-7

Data rejestracji w podatku VAT: 19.03.2004 r.

B.9. INNE DANE

- Faktyczny przedmiot działania / koncesja / zezwolenie: Według PKD 2007 8411Z Kierowanie podstawowymi rodzajami działalności publicznej.
- Forma opodatkowania podatkiem dochodowym: zasady ogólne
- Wyżej opisane dane rejestracyjne dotyczące Kontrolowanego są zgodne ze zgłoszeniem rejestracyjnym.

C. ZAKRES KONTROLI

Tytuł podatkowy objęty kontrolą:

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG (VAT),

Podstawa prawna zakresu przedmiotowego kontroli:

- ustawa z dnia 11 marca 2004r o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011r Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.),
- akty wykonawcze do wyżej wymienionej ustaw.

Dokument podatkowy / zeznanie podatkowe objęte kontrolą:

VAT-7 - za okres: 9 (M) / 2014 , data złożenia: 15.10.2014, kwota dokumentu: -728 405,00 zł

Dane szczegółowe:

7 CEL ZŁOŻENIA FORMULARZA	1,00
10 DOSTAWA TOWARÓW ORAZ ŚWIADCZ.USŁ.NA TER.KRAJU ZWOLN.OD POD.-PODST.OPOD	15 945,00
19 DOSTAWA TOW.ORAZ ŚW.USŁ.NA TER.KRAJU OPOD.ST.22% ALBO 23% -PODST.OP.	1 703,00

20 DOSTAWA TOW.ORAZ ŚW.USŁ.NA TER.KRAJU OPOD.ST.22% ALBO 23%-PODATEK NAL.	392,00
35 RAZEM PODSTAWA OPODATKOWANIA	17 648,00
36 RAZEM PODATEK NALEŻNY	392,00
43 KOREKTA PODATKU NALICZONEGO OD NABYCIA ŚRODKÓW TRWAŁYCH	728 797,00
45 RAZEM KWOTA PODATKU NALICZONEGO DO ODLICZENIA	728 797,00
48 KWOTA PODATKU PODLEGAJĄCEGO WPŁACIE DO URZĘDU SKARBOWEGO	0,00
50 NADWYŻKA PODATKU NALICZONEGO NAD NALEŻNYM	728 405,00
51 KWOTA DO ZWROTU NA RACHUNEK BANKOWY WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA	728 405,00
	728 405,00
53 W TYM KWOTA DO ZWROTU W TERMINIE 60 DNI	

D. DOWODY I KSIĘGI OBJĘTE KONTROLĄ

Kontrolą objęto: ewidencje – dostaw oraz nabyć, dokumenty stanowiące podstawę zapisów w tych ewidencjach, historię rachunku bankowego dotyczącego przychodów Gminy, dowody zapłat za faktury dotyczące podatku naliczonego w zakresie poniesionych nakładów inwestycyjnych.

Metoda kontroli: Pełna

E. DOSTAWA TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALEŻNY

1. Forma prowadzenia ewidencji

Ewidencja dostaw prowadzona jest ręcznie w formie zbroszowanej. Ewidencja dostaw towarów i usług oraz podatku należnego prowadzona w języku polskim i w walucie polskiej. W dniu wszczęcia kontroli podatkowej ewidencja dostaw towarów i usług oraz podatku należnego była podsumowana i zamknięta w sposób trwały według stanu na ostatni dzień miesiąca, znajdowała się w siedzibie Jednostki Kontrolowanej.

2. Prawidłowość i kompletność zapisów w ewidencji:

Podstawą zapisów w ewidencji są kopie faktur VAT oraz 2 zestawienia umów dzierżawy gruntów. Przedłożone do kontroli dowody dostaw zostały ujęte w ewidencji, dowodów źródłowych nie wpisanych nie stwierdzono.

3. Korekty podatku należnego

W okresie objętym kontrolą korekty podatku należnego nie wystąpiły.

4. Dowody źródłowe / ocena formalna – zawartość wymaganych elementów, ocena merytoryczna – prawidłowość zastosowanych stawek podatku/

Faktury dokumentujące dostawy spełniają kryteria określone w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. Z 2013r., poz.1485). W miesiącu objętym kontrolą podatkową Gmina Miłoradz wystawiła 4 faktury sprzedaży na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z tytułu czynszu dzierżawnego:

- za udostępnienie powierzchni dachowej Szkoły Podstawowej w Miłoradzu, Kończewicach w świetlicy wiejskiej w Mątowach Wielkich;
- czynsz dzierżawny za gabinet stomatologiczny w Ośrodku Zdrowia w Miłoradzu;
- czynsz dzierżawny za lokal w Mątowach Wielkich;

ogółem na wartość netto 1.703,01 zł, VAT 23% 391,70 zł.

W miesiącu wrześniu 2014 roku Gmina Miłoradz dokonała również dostaw, które w deklaracji VAT 7 i ewidencji sprzedaży wykazała jako sprzedaż zwolnioną od podatku od towarów i usług na wartość 15.945,00 zł. Tak określona wartość sprzedaży zwolnionej dotyczy dzierżawy gruntów będących własnością Gminy Miłoradz. Do kontroli przedłożono dwa zestawienia, pierwsze zestawienie dotyczy umów na dzierżawę gruntów należących do Gminy znajdujących się pod garażami i budynkami gospodarczymi:

**USTALENIE WYSOKOŚCI CZYNSZU DZIERŻAWNEGO W 2014 ROKU
(GARAŻE ORAZ BUDYNKI GOSPODARCZE)**

Czynsz dzierżawny płatny jest zgodnie z treścią umowy w dwóch ratach do końca marca I rata , do końca września II rata danego roku. W celu rozliczenia wartości pobieranego czynszu Gmina Miłoradz sporządza zestawienie należnych czynszów, jednak zgodnie z prowadzoną ewidencją transakcji podlegających opodatkowaniu i podatku należnego za wrzesień 2014r., traktuje tą sprzedaż jako sprzedaż zwolnioną od podatku od towarów i usług.

Kserokopie przykładowych umów dzierżawy gruntów pod garażami i budynkami gospodarczymi wraz z zestawieniem dotyczącym ustalenia wysokości czynszu dzierżawnego w 2014 roku (garaże oraz budynki gospodarcze) oraz ewidencja sprzedaży za wrzesień 2014r. stanowi **załącznik nr 2** do protokołu kontroli podatkowej.

Ocena prawna:

Zgodnie o art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.) opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez świadczenie usług, stosownie do treści art. 8 ust. 1 powołanej ustawy, należy rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ustawy, stawka podatku w okresie od 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. wynosi 23% z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 oraz art. 146f. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, przewidują dla niektórych towarów i usług stawki obniżone lub zwolnienie od podatku.

Zatem co do zasady, dzierżawa gruntów stanowi świadczenie usług i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki podstawowej, zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy w wysokości 23%.

Biorąc pod uwagę przedstawione okoliczności faktyczne i prawne stwierdzić należało, iż Gmina

Miłoradz nieprawidłowo zastosowała zwolnienie od podatku VAT do dzierżawy gruntów na których posadowione są garaże lub budynki gospodarcze, stąd zaniżyła podatek należny VAT na kwotę **860,16 zł** (4.600,00 zł x 23/ 123), wartość netto 3.739,84 zł.

Ponadto miesiącu wrześniu 2014 roku Gmina Miłoradz dokonała również dzierżawy gruntów z przeznaczeniem na cele rolnicze, ogródki warzywne oraz na działalność gospodarczą ogółem na wartość 11.344,65 zł. Do kontroli przedłożono zestawienie dotyczące umów na dzierżawę gruntów należących do Gminy z przeznaczeniem na cele rolnicze co przedstawia poniższe zestawienie:

Lp.	Nazwa	Data	Wartość	Wzrost	Wzrost	Data
11	Jawornik	19.09.14	11.344,65	100%	100%	31.08.14

Czynsz dzierżawny płatny jest zgodnie z treścią umów w dwóch ratach do końca marca I rata , do końca września II rata danego roku. W celu rozliczenia wartości pobieranego czynszu Gmina Miłoradz sporządza zestawienie należnych czynszów, jednak zgodnie z prowadzoną ewidencją sprzedaży za wrzesień 2014r., traktowała tą sprzedaż jako sprzedaż zwolnioną od podatku od towarów i usług. W ustalonym w sprawie stanie faktycznym dzierżawione grunty nie zawsze były przeznaczone do celów rolniczych. Faktyczne przeznaczenie dzierżawionych gruntów na ogródki warzywne, zieleń przydomową czy też na działalność gospodarczą przesądziło o braku możliwości zastosowania zwolnienia do usług dzierżawy tych gruntów. Na podstawie treści umów dzierżawy oraz wyjaśnień złożonych w toku kontroli a dotyczących wskazania przez Gminę faktycznego przeznaczenia dzierżawionych gruntów stwierdzono, iż część dzierżawionych działek była w okresie dzierżawy na ogródki warzywne, zieleń przydomową, działalność gospodarczą i działalność rolniczą. Poniższe zestawienie zawiera wykaz osób z którymi Gmina Miłoradz zawarła umowy dzierżawy gruntów, które faktycznie są wykorzystywane na cele prowadzonej działalności gospodarczej oraz na zieleń przydomową i ogródki warzywne, które Gmina winna opodatkować według stawki podstawowej, zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy. W toku kontroli Gmina Miłoradz złożyła wyjaśnienie dotyczące umów dzierżawy gruntów przeznaczonych na działalność gospodarczą. Z wyjaśnień tych wynika, iż pomimo zawarcia w treści umowy zapisu o przeznaczeniu gruntów na działalność gospodarczą faktycznie był on wykorzystywany na cele rolnicze. Po przeprowadzeniu weryfikacji na podstawie danych będących w posiadaniu tutejszego Urzędu Skarbowego oraz treści umów dzierżawy i załączonych do umów pism i dokumentów stwierdzono, iż osoby fizyczne z którymi Gmina zawarła umowy dzierżawy, nie są zarejestrowane w tutejszym urzędzie jako przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą stąd uwzględniono wyjaśnienia Gminy w odniesieniu do tych osób fizycznych, za wyjątkiem Pana Jacka Paszkowskiego i Pana Stanisława Mielcarza, którzy wdzierżawili od Gminy Miłoradz działki - odpowiednio Pan Paszkowski celem postawienia drewnianego ogrodzenia na metalowych przesłach natomiast Pan Stanisław Mielcarz celem zagospodarowania terenu na zieleń przydomową.

Kserokopia zestawienia dotyczącego ustalenia wysokości czynszu dzierżawnego w 2014r roku (z wyłączeniem garaży), umów dzierżawy dotyczących gruntów przeznaczonych na działalność gospodarczą, ogródki warzywne, zielen przydomową itp., oraz wykazu dzierżawców sporządzonego przez Gminę ze wskazaniem faktycznego przeznaczenia dzierżawionego gruntu stanowi załącznik nr 3 do protokołu kontroli podatkowej.

Ocena prawna:

Zgodnie o art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.) opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez świadczenie usług, stosownie do treści art. 8 ust. 1 powołanej ustawy, należy rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ustawy, stawka podatku w okresie od 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. wynosi 23% z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 oraz art. 146f. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, przewidują dla niektórych towarów i usług stawki obniżone lub zwolnienie od podatku. I tak, zgodnie § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 1722) w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, zwalnia się od podatku dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze.

Stosowanie do treści art. 693 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz.

Z powyższych przepisów wynika, iż, co do zasady, dzierżawa gruntów stanowi świadczenie usług i

podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki podstawowej, zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ustawy. Wyjątek stanowi dzierżawa gruntów przeznaczonych na cele rolnicze, która korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie przywołanego rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 2 pkt 15 ustawy o VAT przez działalność rolniczą, którą rozumie się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych.

Posiłkując się zapisem powyższej definicji uznać należy, że gruntem przeznaczonym na cele rolnicze jest grunt, który wydzierżawiający przekazał na cele działalności, o której mowa w art. 2 pkt 15 ustawy o podatku od towarów i usług.

Przepis art. 2 pkt 19 ww. ustawy definiuje pojęcie rolnika ryczałtowego, przez którego należy rozumieć rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Dokonując zestawienia ww. definicji stwierdzić należy, iż gruntem przeznaczonym na cele rolnicze będzie grunt przeznaczony przez dzierżawcę - rolnika do działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 ust. 15 ustawy. Biorąc pod uwagę przytoczone przepisy prawa w świetle przedstawionych okoliczności stwierdzić należy, że decydujące znaczenie w kwestii możliwości zwolnienia od podatku czynności dzierżawy gruntów jest ich faktyczne przeznaczenie przez dzierżawcę – na cele rolnicze.

Biorąc pod uwagę przedstawione okoliczności faktyczne i prawne stwierdzić należało, iż Gmina Miłoradz nieprawidłowo zastosowała zwolnienie od podatku VAT dzierżawy gruntów na cele

prowadzonej działalności gospodarczej, ogródki warzywne czy też zieleń przydomową, stąd zaniżyła podatek należny VAT z tego tytułu na kwotę 183,03 zł (978,84 zł x 23/ 123), wartość netto 795,81 zł.

W konsekwencji podstawa opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium kraju zwolnionej od podatku VAT dotycząca dzierżawy gruntów z przeznaczeniem na cele rolnicze (uprawy rolne) winna wynieść 10.365,81 zł.

5. Ustalenia dotyczące kas fiskalnych / data wprowadzenia, miejsce zainstalowania, cechy kas – numery/

Gmina Miłoradz nie ewidencjonuje obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Analizuje rozmiar oraz zakres prowadzonej działalności, uprawniający do korzystania ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

6. Dane wynikające z ewidencji sprzedaży :

Miesiąc wrzesień 2014r.	Podstawa opodatkowania (w zł)	Podatek należny VAT (w zł)
Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, zwolnione od podatku	15.944,65	
Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju opodatkowane stawką VAT 23%	1.703,01	391,7

F. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY

1. Forma prowadzenia, prawidłowość i kompletność zapisów w ewidencji nabycia towarów i usług oraz podatku naliczonego.

Ewidencja nabycia towarów i usług oraz podatku naliczonego za okres objęty kontrolą podatkową nie była przez Gminę Miłoradz.

2. Dane dotyczące nabycia towarów i usług oraz podatku naliczonego wg ewidencji nabycia towarów i usług oraz podatku naliczonego za wrzesień 2014r.

	Wartość netto w zł	Podatek naliczony w zł
Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych	0	0
Nabycie towarów i usług pozostałych	0	0

3. Nabycie towarów i usług zaliczanych u Kontrolowanego do środków trwałych i korekty podatku naliczonego związane z nabyciem towarów i usług zaliczanych przez Podatnika do środków trwałych.

W deklaracji dla podatku od towarów i usług za okres objęty kontrolą Gmina Miłoradz wykazała w części D.3. Podatek naliczony do odliczenia (w zł)

- **korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych poz. 43 na kwotę 728.797,00 zł.**

Celem udokumentowania wartości dokonanej korekty Gmina Miłoradz przedłożyła kontrolującym zestawienie faktur składających się na kwotę korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych w wysokości 728.797,00 zł.

Gmina Miłoradz rozliczyła w deklaracji VAT za wrzesień 2014 roku wydatki inwestycyjne w zakresie realizacji inwestycji polegającej na rozbudowie istniejącej oczyszczalni ścieków w Miłoradzu oraz budowie sieci wodociągowej i kanalizacyjnej w miejscowości Kończewice. Głównymi wykonawcami robót związanych z tą inwestycją są:

- ZAREM Zakład Instalacji Elektrycznych, Zygmunt Płotka , ul. Główna 2/10, 82-200 Malbork, NIP 579 000 29 86. Firma wystawiła faktury dotyczące wykonania zasilenia energetycznego oczyszczalni ścieków w Miłoradzu;
- ECOL-UNICON Sp. z o.o., ul. Równa 2, 80-067 Gdańsk, NIP 584 13 83 568; firma wystawiła 4 faktury VAT dokumentujące roboty budowlane zgodnie z umową NR 272 11.2013 oraz protokołami odbioru w dniu 12.12.2013r., w dniu 24.02.2014r., w dniu 30.04.2014r. i w dniu 01.09.2014r., oraz fakturę dokumentującą usługę kompleksowego wykonania sieci i instalacji sanitarnych w Miłoradzu wraz z przepompownią w dniu 01.07.2014r.
- Prywatne Przedsiębiorstwo – Budowlane „BUDEX”, Euzebiusz Czuryło, ul. Warmińska

28, 14-500 Braniewo, NIP 582 000 03 26. Firma wystawiła 3 faktury w 2012 roku dotyczące dokumentacji projektowo – kosztorysowej dla zadania pn. ” rozbudowa oczyszczalni ścieków w miejscowości Miłoradz” zgodnie z umową nr P-07/2011.

Przedmiotowa inwestycja do dnia zakończenia kontroli nie została oddana do użytkowania i jest w trakcie realizacji. Na etapie realizacji inwestycji Gmina Miłoradz podjęła decyzję o udostępnieniu jej do odpłatnego użytkowania przez Gminny Zakład Gospodarki Komunalnej w Miłoradzu w związku z czym przedstawiła kontrolującą „Porozumienie o wprowadzeniu odpłatności z tytułu użytkowania”:

- oczyszczalni ścieków , po zakończeniu rozbudowy, oraz
- nowego odcinka sieci wodociągowej i kanalizacyjnej w miejscowości Kończewice po oddaniu go do użytkowania.

Do tej pory Gmina nie dokonała odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług w ramach realizacji zadania inwestycyjnego , jednak w związku z zawarciem w/w porozumienia w dniu 25 września 2014r. o wprowadzeniu odpłatności z tytułu użytkowania inwestycji, przedmiotowa inwestycja zdaniem Gminy Miłoradz stała się od dnia 25 września 2014 roku inwestycją związaną wyłącznie z prowadzoną przez Gminę działalnością opodatkowaną VAT. Gmina nie dokonywała odliczenia podatku VAT od opisanych wyżej zakupów inwestycyjnych w okresach, w których otrzymywała stosowne faktury dotyczące inwestycji. Ponieważ zmiana przeznaczenia nastąpiła przed oddaniem inwestycji do użytkowania, to jedynym trybem korekty nieodliczonego uprzednio podatku naliczonego z faktur, w stosunku do których prawo do odliczenia powstało przed zmianą przeznaczenia inwestycji jest schemat wskazany w art.91 ust.8 ustawy o podatku od towarów i usług. Zatem Gmina Miłoradz uznała, iż będzie w tej sytuacji uprawniona do dokonania korekty jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty.

Zakupione towary i usługi zaliczone przez podatnika do środków trwałych składające się na powstanie w/w inwestycji, kontrolujący poddali oględzinom w dniu 28 listopada 2014 r., po uprzednim zawiadomieniu Kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia oględzin, na co Kontrolowany wyraził zgodę. Protokół oględzin inwestycji będącej przedmiotem Porozumienia z dnia 25 września 2014 roku stanowi **załącznik nr 4** do niniejszego protokołu kontroli podatkowej.

Kserokopia zestawienia faktur składających się na kwotę korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych na kwotę 728.797,00 zł; faktur VAT ujętych w zestawieniu, Porozumienia z dnia 25 września 2014r.. stanowią **załącznik nr 5** do protokołu kontroli podatkowej.

Ocena prawna:

Zgodnie z art. 15 ust. 1 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.), zwanej dalej ustawą, 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 lub rezultat takiej działalności.

Pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy rozumie się 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 dla celów zarobkowych.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, 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 umów cywilnoprawnych.

Z powyższego wynika, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez „podatników” w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Wskazać należy, że Gmina w świetle art. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013r., poz. 594, z późn. zm.) wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Jest jednostką zasadniczego podziału terytorialnego stopnia podstawowego, posiada osobowość prawną, a zatem zdolność do działania we własnym imieniu.

Stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.

Podmioty takie są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które prowadzą swoją działalność w formie zakładu lub jednostki budżetowej. Na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym Gmina jest wyposażona w osobowość prawną i posiada zdolność do czynności cywilnoprawnych. Gmina wykonuje zadania własne (określone w art. 7 ustawy o SG) samodzielnie lub poprzez powołane gminne jednostki organizacyjne. Gmina odpowiada za zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie

kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych i zaopatrzenia w wodę. W ramach realizacji tego zadania własnego Gmina Miłoradz sukcesywnie rozbudowuje sieć kanalizacyjną oraz wodociągową i inną infrastrukturę sanitarną na terenie Gminy. Wydatki inwestycyjne były finansowane z Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich (dalej: „PROW”) oraz ze środków własnych Gminy. Zadania z zakresu uzdatniania i dostarczania wody, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych Gmina realizuje przy pomocy gminnej jednostki budżetowej o nazwie „Gminny Zakład Gospodarki Komunalnej”. Należy podkreślić, iż GZGK jako jednostka budżetowa Gminy Miłoradz jest zarejestrowana jako odrębny od Gminy podatnik podatku od towarów i usług i wykazuje podatek należny w składanych przez siebie deklaracjach. Ponadto podkreślić należy, że ustawodawca stworzył podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jedno z takich ograniczeń zostało wskazane w art. 88 ust. 4 ustawy, zgodnie z którym obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 7.

Analiza przepisów ustawy wskazuje, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje tylko zarejestrowanym, czynnym podatnikom podatku od towarów i usług oraz jedynie w takim przypadku, gdy dokonywane zakupy mają związek z transakcjami opodatkowanymi podatnika, tj. takimi, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Okoliczności faktyczne sprawy nie pozwalają uznać, że przedmiotowa inwestycja była realizowana z zamiarem wykorzystania jej do czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Gmina dokonując zakupów towarów i usług związanych z budową infrastruktury nie spełniła przesłanki z art. 86 ust. 1 ustawy, a tym samym nie nabyła prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zatem Gmina nie może dokonać odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki poniesione na wybudowanie ww. infrastruktury .

Kwestie korekty podatku naliczonego reguluje art. 91 ustawy. Zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy, po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-10, z uwzględnieniem

proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub 10 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11 i 12, dla zakończonego roku podatkowego.

Natomiast w myśl art. 91 ust. 2 ustawy, w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000,00 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Z kolei przepis art. 91 ust. 3 ustawy stanowi, że korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

Należy podkreślić, że ustawodawca ustalił również zasady postępowania w sytuacji, gdy w okresie korekty nastąpi sprzedaż towaru.

W świetle art. 91 ust. 4 ustawy, w przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.

W przypadku, o którym mowa w ust. 4, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 – w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 91 ust. 5 ustawy).

Na mocy art. 91 ust. 6 ustawy, w przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:

1. opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego

towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;

2. zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Zgodnie z brzmieniem art. 91 ust. 7 ustawy, przepisy ust. 1-6 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.

Na podstawie art. 91 ust. 7a ustawy, w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty.

W oparciu o art. 91 ust. 7b ustawy, w przypadku towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 1, ust. 2 zdanie trzecie i ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 7c.

Jak stanowi ust. 7c powołanego artykułu, jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje – korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy.

W przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od towarów i usług, innych niż wymienione w ust. 7a i 7b, w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów, nabytych z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do obniżenia podatku należnego lub do czynności, w stosunku do których prawo do obniżenia podatku należnego nie przysługuje, i niewykorzystanych zgodnie z

takim zamiarem do dnia tej zmiany, korekty podatku naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okresy rozliczeniowe, w których wystąpiła ta zmiana (art. 91 ust. 7d ustawy).

Korekty, o której mowa w ust. 5-7, dokonuje się również, jeżeli towary i usługi nabyte do wytworzenia towaru, o którym mowa w ust. 2, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania (art. 91 ust. 8 ustawy).

Z okoliczności sprawy wynika, iż Gmina oddała w dniu 25 września 2014r. przedmiotową infrastrukturę Gminnemu Zakładowi Gospodarki Komunalnej w Miłoradzu na podstawie „POROZUMIENIA o odpłatności z tytułu użytkowania oczyszczalni ścieków w Miłoradzu oraz sieci wodociągowej i kanalizacyjnej w miejscowości Kończewice”.

Należy wskazać, że zgodnie z art. 168 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia – od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić – VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

Powyższe potwierdzają również postanowienia pkt 8-9 wyroku w sprawie C-97/90 Lennartz, w których TSUE stwierdził, że prawo do odliczeń powstaje w momencie, gdy podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. W konsekwencji o istnieniu tego prawa do odliczeń może zadecydować jedynie charakter, w jakim osoba występuje w danym czasie. Zgodnie z art. 17 (2) szóstej dyrektywy, o ile podatnik, działający w tym charakterze, używa towarów dla celów czynności podlegających opodatkowaniu, jest on uprawniony do odliczania podatku należnego lub zapłaconego od takich towarów. Jeżeli towary nie są używane do celów działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 4, lecz do celów prywatnej konsumpcji, nie powstaje żadne prawo do odliczeń.

W kontekście powyższego należy powołać również wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen. W wyroku tym TSUE stwierdził, że art. 17 szóstej dyrektywy określa moment powstania prawa do odliczenia i stanowi, iż jedynie charakter, w jakim podmiot działał w chwili nabycia dobra, determinuje istnienie prawa do odliczenia. Podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna, w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, 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 podstawie art. 20 tej dyrektywy, na

potrzeby odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra (zob. pkt 38 i 44 wyroku w sprawie C-378/02). Ponadto okoliczność, że następnie podmiot ten działał jako podatnik, nie może na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy skutkować tym, że będzie można odliczyć podatek VAT zapłacony przez ten podmiot z tytułu transakcji dokonanych jako władza publiczna i z tego względu nieopodatkowanych (zob. pkt 40 ww. wyroku).

Oznacza to, że jeżeli w momencie nabycia towarów podmiot nie działał w charakterze podatnika VAT wtedy takiemu podmiotowi nie przysługuje w żadnym momencie prawo do odliczenia VAT naliczonego. Zgodnie bowiem z obowiązującym obecnie art. 167 dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Późniejsza zmiana przeznaczenia takich towarów z działalności niedającej prawa do odliczenia na działalność dającą takie prawo, nie będzie skutkowałą dla podatnika nabyciem prawa do odliczenia VAT. Powyższe tezy wyroku w sprawie C-378/02 zachowują aktualność również w odniesieniu do odpowiadających im przepisów dyrektywy 2006/112/WE (art. 167-168 oraz art. 184-192).

Jak wynika z przedstawionych w art. 91 ustawy regulacji, każda zmiana przeznaczenia wykorzystywania nieruchomości powoduje bezwzględnie zmianę prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Nabycie towarów i usług służących do wybudowania przedmiotowej infrastruktury nie miało związku z działalnością gospodarczą, gdyż wytworzona infrastruktura została przeznaczona do czynności pozostających poza zakresem VAT. Oznacza to, że w chwili nabycia towarów i usług w trakcie realizacji inwestycji, jak również po oddaniu jej do użytkowania, Gmina nie działała w charakterze podatnika VAT. Zmiana przeznaczenia w 2014 r. (oddanie do odpłatnego użytkowania oczyszczalni ścieków w Miłoradzu oraz sieci wodociągowej i kanalizacyjnej w miejscowości Kończewice) nie spowoduje powstania prawa do odliczenia VAT, gdyż prawo takie powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (art. 167 dyrektywy 2006/112/WE).

Jeżeli Gmina w trakcie inwestycji wyłączyła rozbudowę oczyszczalni ścieków jak i infrastrukturę wodno – kanalizacyjną w Kończewicach, poza regulacje objęte przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, to nawet późniejsze włączenie jej do działalności gospodarczej i nabycie statusu podatnika dla czynności odpłatności z tytułu użytkowania oczyszczalni ścieków i infrastruktury wodno - kanalizacyjnej, oraz przeznaczenie tej infrastruktury do czynności opodatkowanych, nie daje Gminie Miłoradz prawa do korekty podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług służących do wytworzenia przedmiotowej infrastruktury. Kontrolowana

bowiem nie nabyła nigdy prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tymi zakupami, a zatem nie istnieje podatek, który można odliczyć poprzez dokonanie korekty.

Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej okoliczności faktyczne i prawne stwierdzić należało, iż podatek naliczony z tytułu nabycia nakładów inwestycyjnych w kwocie 728.797,05 zł nie podlega odliczeniu.

4. Nabycie towarów i usług pozostałych oraz podatek naliczony

Gmina Miłoradz nie wykazała zarówno w ewidencji nabycia towarów i usług oraz podatku naliczonego jak i deklaracji VAT 7 za wrzesień 2014 roku nabycia towarów i usług pozostałych podlegających odliczeniu.

G. ZAKOŃCZENIE PROTOKOŁU

Kontrolę przeprowadzono w obecności: Wójtów Gminy Miłoradz Pana Tadeusza Bilińskiego i Pana Arkadiusza Skorka.

Kontrolowany nie złożył oświadczenia o rezygnacji z uczestnictwa w czynnościach kontrolnych.

Kontrolowany oświadczył, że przedłożył wszystkie dokumenty dotyczące przedmiotowej kontroli.

Fakt przeprowadzenia kontroli potwierdzono wpisem do książki kontroli w dniu 19.11.2014r. pod pozycją 15.

Podczas czynności kontrolnych (art. 121 § 2 w związku z art. 292 ustawy - Ordynacja podatkowa) Kontrolowany uzyskiwał niezbędne informacje o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem kontroli oraz skorzystał z prawa do czynnego udziału w każdym stadium kontroli podatkowej (art. 123 § 1 w związku z art. 292 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Spis załączników i dowodów zebranych w trakcie postępowania kontrolnego:

załącznik nr 1 – Oświadczenie o powiadomieniu Kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia w dniu 19.11.2014 r.,

załącznik nr 2- Kserokopie przykładowych umów dzierżawy gruntów pod garażami i budynkami gospodarczymi wraz z zestawieniem dotyczącym ustalenie wysokości czynszu dzierżawnego w 2014 roku (garaże oraz budynki gospodarcze) oraz ewidencja sprzedaży za wrzesień 2014r.

załącznik nr 3- Kserokopia zestawienia dotyczącego ustalenia wysokości czynszu dzierżawnego w 2014r roku (z wyłączeniem garaży), umów dzierżawy dotyczących gruntów przeznaczonych na działalność gospodarczą, ogródki warzywne , zieleń przydomową itp., oraz wyjaśnienia Gminy w sprawie wykazu dzierżawców sporządzonego przez Gminę ze wskazaniem faktycznego przeznaczenia dzierżawionego gruntu ;

załącznik nr 4 - Protokół oględzin inwestycji będącej przedmiotem Porozumienia z dnia 25 września 2014 roku;

załącznik nr 5 - Kserokopia zestawienia faktur składających się na kwotę korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych na kwotę 728.797,00 zł; faktur VAT ujętych w zestawieniu wraz z protokołami odbioru robót, Porozumienia z dnia 25 września 2014r.

Protokół kontroli sporządzono na 31 stronach w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach.

Na tym protokół zakończono.

W protokole dokonano następujących poprawek: BRAK

Protokół doręczono Panu Arkadiuszowi Skorek – Wójtowi Gminy Miłoradz.

Zgodnie z art. 291 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej Kontrolowanemu, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, przysługuje prawo złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia z równoczesnym wskazaniem stosownych wniosków dowodowych. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w w/w terminie przyjmuje się, że Kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

Kontrolowany obowiązany jest zawiadomić organ podatkowy o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli (art. 291b Ordynacji podatkowej).

Po zakończeniu kontroli podatkowej Kontrolowanemu zgodnie z art. 81b Ordynacji podatkowej przysługuje prawo do skorygowania deklaracji podatkowej. Skorygowanie deklaracji następuje poprzez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej).

Miłoradz, dnia 15 grudnia 2014r.

Potwierdzenie odbioru

jednego egzemplarza protokołu:

Podpisy kontrolujących:

Komisarz Skarbowy

mgr Dorota Gafewska

Starszy Komisarz Skarbowy

mgr Aleksandra Hoderna

Starszy Komisarz Skarbowy

Andrzej Żuch