

Wspólne stanowisko
Regionalnych Organizacji Samorządowych
współtworzących
OGÓLNOPOLSKIE POROZUMIENIE ORGANIZACJI SAMORZĄDOWYCH*
Z dnia 26 stycznia 2016

Uwagi do projektu z dnia 14 stycznia 2016 r. *Ustawy o zasadach rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie Ustawy o finansach publicznych*

Uwagi ogólne

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w dniu 29 września 2015 r. wydał wyrok w sprawie C-276/14, w którym orzekł o braku podmiotowości jednostek budżetowych na gruncie podatku VAT. Następnie, 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę o sygn. I FPS 4/15 uznając, iż także samorządowe zakłady budżetowe nie mają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług.

W konsekwencji wyroku TSUE oraz uchwały NSA, Ministerstwo Finansów opublikowało komunikaty w dniu 29 września 2015 r., 29 października 2015 r. oraz 16 grudnia 2015 r., prezentujące stanowisko ws. centralizacji rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz jej jednostek organizacyjnych.

Obecnie Ministerstwo Finansów, jak rozumiemy w celu wykonania ww. wyroku TSUE oraz uchwały NSA, przygotowało niniejszy projekt ustawy.

Na wstępie należy zaznaczyć, iż wdrożenie w poszczególnych JST scentralizowanego modelu rozliczeń VAT jest bardzo skomplikowane i wymaga dużego nakładu pracy (zarówno w odniesieniu do bieżących rozliczeń czy kwestii korygowania przeszłych rozliczeń VAT). W tym względzie kontrowersje budzić mogą wskazane w ustawie terminy do składania oświadczeń.

W naszej ocenie, JST będą potrzebować szerszych ram czasowych na zmianę obecnych procedur do modelu scentralizowanego. To z kolei wymaga by uchwalenie niniejszego projektu poprzedzić dłuższym etapem konsultacji społecznych. Ponadto, rekomendowane byłoby przesunięcie na późniejszy terminu wejścia w życie ustawy.

- *Wobec powyższego, postuluje się wydłużenie etapu konsultacji społecznych oraz przesunięcie terminu wejścia w życie ustawy.*

Uwagi do poszczególnych przepisów projektu ustawy

1. Art. 4

W myśl art. 4 ust. 1 projektu ustawy, rozliczanie VAT w zakresie działalności gospodarczej wykonywanej przez jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe) może być nadal stosowane bezpośrednio przez te jednostki, jeżeli taki sposób rozliczania był stosowany przez jednostki samorządu terytorialnego na dzień 29 września 2015 r., jednak nie dłużej niż do okresu rozliczeniowego upływającego 31 grudnia 2016 r.

Zgodnie z ust. 2 tego artykułu wskazano, że ust. 1 stosuje się pod warunkiem złożenia w terminie dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przez jednostkę samorządu terytorialnego oświadczenia o wyborze okresu rozliczeniowego, do którego VAT będzie rozliczany bezpośrednio przez jednostki organizacyjne.

Przytoczony powyżej przepis art. 4 ustawy nie dotyczy sytuacji, w której jednostka samorządu terytorialnego nie złoży w ogóle stosownego oświadczenia w terminie 2 miesięcy

od dnia wejścia w życie ustawy lub też złoży go po terminie. Nie uregulowano, czy w takim wypadku JST będzie zobligowana do przeprowadzenia centralizacji rozliczeń JST i jej jednostek organizacyjnych od początku 2017 r., czy też centralizacja rozliczeń powinna zostać dokonana wstecz, od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Dodatkowo, z przepisu nie wynika czy jeśli JST nie złoży oświadczenia wskazanego w art. 4 ust. 2 projektu ustawy lub też złoży je po terminie wykluczona będzie możliwość zastosowania art. 9 (tj. złożenie korekt deklaracji VAT za okresy rozliczeniowe upływające przed dokonaniem centralizacji).

- *Propozycje zmian w art. 4:*
 - *Uregulowanie co stanie się w sytuacji, kiedy JST nie złoży oświadczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 2 projektu ustawy lub też złoży je po upływie terminu,*
 - *Doprecyzowanie, czy brak złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 2 projektu ustawy lub złożenie go po upływie wskazanego terminu, wyklucza zastosowanie art. 9 projektu ustawy, i powoduje brak możliwości korekt historycznych rozliczeń.*

2. Art. 7

Projekt ustawy w art. 7 przewiduje, iż z dniem, od którego jednostki organizacyjne nie rozliczają VAT odrębnie od JST, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla je z rejestru jako podatnika VAT.

Przepis nie wprowadza terminu, od którego następowaloby wykreślenie danej jednostki organizacyjnej jako podatnika VAT. Doprecyzowanie tego przepisu wydaje się konieczne z uwagi na przypadek braku złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 4 przez JST. Brak doprecyzowania prowadziłyby bowiem do powstania luki prawnej w tym względzie.

- *Propozycja zmiany w art. 7:*
 - *Wskazanie precyzyjnego terminu, wraz z którym następować będzie wykreślenie danej jednostki organizacyjnej z rejestru podatników VAT.*

3. Art. 8

Art. 8 projektu ustawy przewiduje, że w zakresie, w jakim kwota VAT naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, finansowana ze środków europejskich, została uznana za wydatek kwalifikowalny, którego kwalifikowalność następnie uległa zmianie wskutek wyroku TSUE, jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostce organizacyjnej nie będzie przysługiwać prawo do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o tę kwotę podatku naliczonego, również w ramach korekty deklaracji, o której mowa, w art. 86 ust. 13 i 13a oraz w trybie art. 91 ust. 7-8 ustawy o VAT.

Biorąc pod uwagę proponowane brzmienie przepisu, zakaz ten dotyczy sytuacji, gdy przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy JST lub jej jednostka organizacyjna nie dokonały zwrotu środków pochodzących z dofinansowania ze środków europejskich, w części związanej z utratą kwalifikowalności wydatku z tytułu nabycia towarów i usług, jeżeli jednostka ta przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy nie dokonała zwrotu środków europejskich, w części związanej ze zmianą kwalifikowalności.

Proponowane brzmienie ww. przepisu, prowadzić może do interpretacji, naruszającej zasadę neutralności VAT. Można przyjąć, iż zmiana kwalifikowalności danego wydatku na skutek wyroku TSUE, prowadzi do całkowitego pozbawienia JST prawa do odliczenia całości VAT, który został uznany za koszt kwalifikowany. Interpretacja taka wydaje się błędna głównie z uwagi na okoliczność, iż dofinansowana została jedynie część kwoty VAT.

W przypadku objęcia danego projektu dofinansowaniem zewnętrznym (ze środków europejskich), w ramach którego VAT uznany zostaje za koszt kwalifikowalny (przy czym dofinansowanie wynosi np. 60%), w odniesieniu do części kwoty VAT, która nie zostaje objęta dofinansowaniem (tj. 40% kwoty VAT w podanym przykładzie), JST powinno przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego w części nieobjętej dofinansowaniem (tj. w podanym przykładzie jednostka uprawniona powinna być do odliczenia 40% VAT).

W innym wypadku JST będzie musiała ponieść ciężar VAT nieobjętego dofinansowaniem, pomimo spełniania warunków do odliczenia z art. 86 ustawy o VAT.

Dodać także należy, iż powołane w uzasadnieniu orzeczenie TSUE (C-191/12 Alakor), nie dopuszcza możliwości całkowitego pozbawienia prawa podatnika do odliczenia VAT w przypadku, gdy nastąpiła zmiana kwalifikowalności danego wydatku. z powyższym wyrokiem TSUE. Jedną z tez wyroku TSUE głosi, iż kwota zwrotu, której może dochodzić podatnik powinna odpowiadać różnicy pomiędzy całkowitą kwotą VAT dotyczącej danej inwestycji, a kwotą VAT, która została pokryta z dofinansowania (bazując na procencie dofinansowania konkretnej inwestycji). Wyrok ten nie dostarcza argumentów za całkowitym zakazem odliczenia VAT objętego dofinansowaniem.

- *Propozycja zmiany w art. 8:*
 - *Doprecyzowanie, iż podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT w przypadku projektów dofinansowanych, w przypadku których zmieniła się kwalifikowalność VAT, ale jedynie w części jaka została objęta dofinansowaniem (kwota VAT faktycznie sfinansowana ze środków unijnych).*

4. Art. 9

Zgodnie z art. 9, dana JST może dokonać korekt rozliczeń VAT za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi w odniesieniu do rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, jeżeli korekta tych rozliczeń związana jest z wyrokiem TSUE, w przypadku spełnienia szeregu warunków.

Jeden z warunków został przewidziany w art. 9 ust. 2 lit. a, tj. złożenie korekt deklaracji do końca 2017 r.

Należy zauważyć, iż przygotowanie korekt jest mocno skomplikowane i pracochłonne, zatem niezwykle trudnym zadaniem będzie przygotowanie korekt deklaracji uwzględniających centralizację za wszystkie przeszłe okresy nieobjęte przedawnieniem w podanym powyżej okresie.

- *Propozycja zmiany w art. 9:*
 - *Przemodelowanie art. 9 ust. 2 lit a, w taki sposób, iż warunkiem będzie złożenie korekt deklaracji do momentu upływu terminu przedawnienia danego okresu rozliczeniowego.*
 - *Wprowadzenie uregulowania w art. 9 projektowanej ustawy, zgodnie z którym wraz ze złożeniem korekty deklaracji VAT, w przypadku złożenia korekty deklaracji VAT jedynie w odniesieniu do części okresów rozliczeniowych, jednostka samorządu terytorialnego składałaby informację, w której wskazywałaby termin, w którym zobowiązuje się złożyć korekty deklaracji VAT za pozostałe okresy rozliczeniowe.*
 - *Doprecyzowanie, iż konieczność uwzględnienia w składanych korektach deklaracji jednostki samorządu terytorialnego rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych dotyczy jedynie strony sprzedażowej (tj. podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego).*

5. Art. 10

Zgodnie z art. 10 korekta deklaracji niespełniająca warunków, o których mowa w art. 9 ustawy, nie wywołuje skutków prawnych.

Przygotowanie korekty deklaracji obejmującej wszystkie okresy przeszłe nieobjęte przedawnieniem oraz zawierające scentralizowane obroty jednostek jest skomplikowane oraz wymaga zaangażowania znacznych środków przez JST. W konsekwencji przygotowanie ich w tak krótkim czasie może doprowadzić do powstania błędów rachunkowych lub mniej istotnych pomyłek. Biorąc pod uwagę brzmienie art. 10, wystąpienie takich drobnych pomyłek mogłoby prowadzić do uznania przez organy podatkowe złożonej korekty za nieskuteczną, co byłoby rażąco niewspółmierną sankcją do skali błędu.

- *Propozycja zmiany w art. 10:*
 - *Wykreślenie art. 10 z projektu ustawy lub wprowadzenie instytucji wezwania do usunięcia błędów / uzupełnienia braków formalnych.*

6. Art. 13

Zgodnie z art. 13, JST dokonując korekty, o której mowa w art. 9 uwzględnia m.in. zakres wykorzystywania towarów i usług do działalności gospodarczej obliczany zgodnie z

- a) art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. oraz
- b) art. 86 ust. 2a i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.

- odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej – w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności w ramach działalności gospodarczej oraz pozostałych poza tą działalnością.

Wątpliwości może budzić użycie spójnika „oraz” w pkt a. Mianowicie, można dojść do wniosku, że do korekty rozliczeń za okresy przed upływem 31 grudnia 2015 r. należy stosować zarówno art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., łącznie z art. 86 ust. 2a i ust. 7b ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.

Przede wszystkim, taka interpretacja prowadziłaby do naruszenia zasady *lex retro non agit* (w zakresie konieczności stosowania przepisów wprowadzonych od 1 stycznia 2016 r. do rozliczeń VAT za okresy wcześniejsze). Zaznaczyć należy, iż taka interpretacja byłaby niewątpliwie błędna, ponieważ przepis proceduralny, z art. 13 projektu ustawy nie może zmieniać zakresu zastosowania materialnego określone w art. 86 ust. 1, ust. 2a oraz ust. 7b ustawy o VAT.

- *Propozycja zmiany w art. 13:*
 - *Doprecyzowanie, iż przepis art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. należy stosować do korekt składanych za poszczególne okresy rozliczeniowe do końca 2015 r., natomiast przepis art. 86 ust. 2a i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. należy stosować do korekt składanych za okresy rozliczeniowe począwszy od 2016 r.*

7. Art. 15:

Art. 15 ust. 1 ustawy stanowi, że jeżeli jednostka przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonała obniżenia kwoty VAT należnego o kwotę VAT naliczonego, z tytułu nabycia towarów i usług, finansowanej ze środków europejskich i przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała z tego tytułu zwrotu środków europejskich, jest ona

obowiązana do zwrotu tych środków w terminie dwóch miesięcy, licząc od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z ust. 2 tego artykułu, w opisanej powyżej sytuacji środki europejskie podlegają zwrotowi wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu.

Przepis ten może prowadzić do uznania, że JST byłyby obowiązane do zwrotu środków wraz z odsetkami, nawet wówczas kiedy występują opóźnienia w zwrotach VAT z przyczyn nieleżących po ich stronie (np. przedłużające się postępowania kontrolne, spory sądowe o zwroty).

Dodatkowo, iż w zgodzie ze stanowiskiem Ministra Finansów w kwestii podmiotowości podatkowej JST oraz ich jednostek organizacyjnych wyrażanym w przeszłości, w momencie wnioskowania o dofinansowanie jednostki samorządu terytorialnego nie miały podstaw do uznania, iż VAT może podlegać odliczeniu. JST składając pierwotnie oświadczenia o kwalifikowalności VAT, składały je zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych i nie można ich traktować jako nieprawidłowych.

Zwrot środków z odsetkami, z uwagi na pobranie tych środków w nadmiernej wysokości, nie powinien być stosowany, gdyż zmiana kwalifikowalności VAT, ma w tym przypadku charakter niezależny od JST.

W konsekwencji, uregulowania o zwrocie dofinansowania wraz z odsetkami w proponowanym brzmieniu należy uznać za zbyt restrykcyjne.

➤ *Propozycje zmian w art. 15:*

- *Doprecyzowanie, iż środki, o których mowa powyżej podlegają zwrotowi z odsetkami jedynie w przypadku, gdy korekta nastąpi przed dniem wejścia w życie ustawy, podatnik otrzyma zwrot VAT przed momentem wejścia w życie ustawy, i po nim nie dokona zwrotu środków do momentu wejścia w życie ustawy na rzecz odpowiedniej instytucji zajmującej się przyznawaniem środków.*

8. Art. 17:

Zgodnie z art. 17 sprawy podatkowe w zakresie VAT:

a) wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy;

b) wszczęte od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w przypadku złożenia oświadczenia o planowanym złożeniu korekt, o których mowa w art. 9 ust. 2 projektu ustawy,

- w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego lub jej jednostek organizacyjnych obejmują tylko rozliczenie odpowiednio tej jednostki samorządu terytorialnego lub jej jednostki organizacyjnej.

Brzmienie przepisu powoduje, iż swym zakresem może on obejmować szeroki katalog postępowań podatkowych, w tym zarówno postępowania wszczynane z urzędu jak i wynikające z wniosku JST (np. postępowanie nadpłatowe). Taka regulacja wydaje się być niezgodna z jej istotą jako, że przepis powinien dotyczyć jedynie postępowań wszczynanych z urzędu.

Jednocześnie, zgodnie z ust. 4 tego przepisu, w przypadku złożenia oświadczenia o planowanym złożeniu korekt, o których mowa w art. 9 ust. 2, postępowanie zawiesza się do czasu złożenia tych korekt, nie dłużej jednak niż do końca 2017 r, przy czym okresu zawieszenia nie wlicza się do terminu przedawnienia zobowiązania.

Nie jest określone czy takie zawieszenia miałyby dotyczyć postępowań związanych ze zwrotami bieżącymi jednostek organizacyjnych JST wynikającymi ze składanych przez nie bieżących deklaracji VAT jeszcze przed centralizacją, czy tylko postępowań dotyczących zwrotów dla samej JST wynikających z dokonania konsolidacji za okresy przeszłe.

Proponowane brzmienie przepisu mogłoby prowadzić do opóźnienia w zwrotach VAT w przypadku, gdyby JST zdecydowały się dokonywać korekty rozliczeń, zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy, ale moment ich złożenia ze względu na nakład prac zostałby odłożony w czasie.

➤ *Propozycja zmian w art. 17:*

- *Doprecyzowanie w ust. 1, iż przepis ten dotyczy jedynie postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu.*
- *Usunięcie przepisu ust. 4, z uwagi na możliwość powodowania nadmiernych opóźnień w terminach zwrotów VAT prowadząc do naruszenia zasady neutralności oraz proporcjonalności.*
- *Alternatywnie doprecyzowanie w ust. 4, zgodnie z którym zawieszenie postępowań do momentu złożenia korekt, o których mowa w art. 9 pkt 2, nie jest dopuszczalne w sytuacjach, w których jednostki samorządu terytorialnego złożą informację wskazującą termin, w jakim korekty, o których mowa w art. 9 ust. 2 projektowanej ustawy zostaną złożone (póki nie będą w zwłoce).*

Jacek Gursz

*Przewodniczący Stowarzyszenia Gmin i Powiatów Wielkopolski
p.o. Prezydencji Ogólnopolskiego Porozumienia Organizacji Samorządowych*

***Organizacje tworzące OPOS:**

Podkarpackie Stowarzyszenie Samorządów Terytorialnych

Stowarzyszenie Gmin Regionu Południowo-Zachodniego Mazowsza

Stowarzyszenie Związków Gmin i Powiatów Regionu Łódzkiego

Stowarzyszenie Gmin i Powiatów Wielkopolski

Sudecki Konwent Prezydentów, Burmistrzów i Wójtów

Śląski Związek Gmin i Powiatów

Zrzeszenie Gmin Województwa Lubuskiego

Związek Gmin Lubelszczyzny

Związek Gmin Pomorskich

Związek Gmin Śląska Opolskiego

Związek Gmin Warmińsko-Mazurskich