

**STANOWISKO****Zrzeszenia Gmin Województwa Lubuskiego**

nr 2/2016 z dnia 16.03.2016 r.

w sprawie: **wyrażenia opinii na temat projektu ustawy z dnia 14 stycznia 2016 r. o zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych**

Zrzeszenie Gmin Województwa Lubuskiego, działając na podstawie § 6 pkt 1 i 4 w zw. z § 19 ust. 1 pkt 14 Statutu Zrzeszenia Gmin Województwa Lubuskiego, pragnie wyrazić swoje stanowisko w sprawie projektu ustawy z dnia 14 stycznia 2016 r. o zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych, przygotowanego przez Ministerstwo Finansów, który przewiduje wprowadzenie szeregu zmian budzących wątpliwości interpretacyjne i nie znajdujących rzeczowego uzasadnienia.

Przenosząc powyższe na krytykę pod adresem poszczególnych zapisów projektu ustawy, należy zasygnalizować kolejno, co następuje:

1.

W art. 8 projektu ustawy wskazano, że: „*W zakresie, w jakim kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, finansowana ze środków europejskich, została uznana za wydatek kwalifikowalny, którego kwalifikowalność uległa zmianie w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostce organizacyjnej nie przysługuje 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 podatku od towarów i usług, jeżeli jednostka ta przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy nie dokonała zwrotu środków europejskich w części związanej ze zmianą kwalifikowalności.*”

W ocenie ZGWL zaproponowana regulacja jest niezgodna z prawem unijnym, w tym w szczególności z postanowieniami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347, s. 1 ze zmianami). Fakt sfinansowania określonych wydatków dotacją nie powinno mieć bezpośredniego znaczenia dla możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT przy zakupach związanych z czynnościami, na które otrzymana została dotacja. Rolą prawa do odliczenia podatku jest bowiem uwolnienie podatnika prowadzącego działalność gospodarczą od finansowego ciężaru podatku. Nie ma tutaj znaczenia źródło finansowania wydatków, w których zawarty był podatek obciążający podatnika. Liczy się jedynie obiektywny fakt przeznaczenia towarów i usług obciążonych podatkiem do działalności opodatkowanej.

Wskazane stanowisko potwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-204/03 *Komisja Wspólnot Europejskich vs Królestwu Hiszpanii*. Trybunał w powyższym wyroku

jednoznacznie stwierdził, że nie można wprowadzić do prawa krajowego przepisów, które ograniczałyby możliwość odliczenia VAT od zakupów finansowanych subwencjami. Stwierdził zatem należy, że niezależnie od tego, czy zakupy sfinansowane zostały dotacjami, nie ma znaczenia dla odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa.

Stanowisko to zostało potwierdzone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 23 kwietnia 2009 r., w sprawie C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio Textiltetőkét Gyártó kft vs Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály*. W wyroku tym stwierdzono, że przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencjonowanych z funduszy publicznych, dopuszcza odliczenie związanego z tym podatku od wartości dodanej jedynie do wysokości części nieobjętej subwencją.

Z powyższego orzecznictwa wynika reguła, zgodnie z którą, jeżeli istnieje prawo do odliczenia podatku, to podatek nie jest kosztem kwalifikowalnym. **Tymczasem komentowany projekt ustawy w art. 8 de facto odwraca tę zasadę – jeśli dokonano zaliczenia podatku do kosztów kwalifikowalnych, to nie przysługuje prawo do odliczenia podatku.**

Takiej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia nie ma w przywołanej dyrektywie, albowiem byłaby ona wówczas sprzeczna z prawem unijnym.

2.

W art. 9 projektu ustawy wskazano, że: „Jednostka samorządu terytorialnego może dokonać, z zastrzeżeniem art. 8, korekt rozliczeń w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczenia tego podatku wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi na zasadach przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) oraz ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 553, z późn. zm.):

1) w odniesieniu do rozliczeń poszczególnych jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, jeżeli korekta tych rozliczeń nie jest związana z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, pod warunkiem:

- a) pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonanej korekty deklaracji,
- b) złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji nie jest składana w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości;

2) w odniesieniu do rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych objętych deklaracją, jeżeli korekta tych rozliczeń jest związana z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, pod warunkiem:

- a) złożenia korekt deklaracji do końca 2017 r.,
- b) złożenia pisemnego oświadczenia, że korekta deklaracji jest składana w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości,
- c) przedłożenia naczelnikowi urzędu skarbowego wykazu wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy oraz numeru identyfikacji podatkowej,
- d) uwzględnienia w składanych korektach deklaracji jednostki samorządu terytorialnego rozliczeń wszystkich jednostek organizacyjnych
- e) złożenia korekt deklaracji za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem, w których jednostka samorządu terytorialnego rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych,
- f) złożenia oświadczenia według wzoru określonego w załączniku nr 2 do ustawy, czy korekta obejmuje wydatki, w odniesieniu do których jednostka samorządu terytorialnego nie była obowiązana, na podstawie art. 14, do zwrotu środków europejskich,
- g) pisemnego uzasadnienia przyczyn dokonania korekty.”

Ponadto w art. 10 projektu ustawy wskazano, że: „Korekta deklaracji niespełniająca warunków, o których mowa w art. 9, nie wywołuje skutków prawnych”.



Zacytowane przepisy określają warunki, których naruszenie spowoduje, iż złożona korekta deklaracji – która jest związana ze scalaniem („centralizacją”), a nie z innymi przyczynami – nie wywoła skutków prawnych. Art. 9 projektowanej ustawy wprowadza dodatkowe warunki, jakie muszą być łącznie spełnione, aby można było skutecznie taką korektę złożyć.

Rodzaj i liczba warunków – jakie muszą zostać spełnione przy składaniu korekt deklaracji za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez podatnika rozliczenia tego podatku wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi – jest zróżnicowana w zależności od tego czy korektę deklaracji dokonuje podatnik, który chce zrealizować postanowienia wynikające z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 roku (C-276/14), czy też dokonuje jej podatnik, który nie zamierza dokonywać rozliczeń z uwzględnieniem postanowień ww. orzeczenia.

Takie różnicowanie podatników jest sprzeczne z zasadą równości, równoważności i proporcjonalności, zwłaszcza w kontekście faktu, że projektowana ustawa wprowadza znacznie bardziej rygorystyczne warunki dokonywania korekty związanej z „centralizacją”, niż te, które wynikałyby z zasad ogólnych.

Wydaje się, że warunki te naruszają zwłaszcza zasadę proporcjonalności. Nie widać bowiem żadnego racjonalnego uzasadnienia dla tych warunków, poza interesem Fiskusa widocznym także w innych regulacjach zawartych w ustawie, aby poprzez mnożenie warunków (z których wiele trudno będzie jednorazowo spełnić – zwłaszcza w większych jednostkach samorządu terytorialnego) zniechęcić podatników do dokonywania korekt rozliczeń podatkowych w związku ze wsteczną „centralizacją”.

Na szczególną uwagę zasługują dwa warunki nałożone wyłącznie na podatników, którzy chcą zrealizować postanowienia wynikające z orzeczenia TSUE (tzn. dokonać „wstecznej centralizacji”). Są to:

- złożenie korekt deklaracji do końca 2017 roku oraz
- złożenie korekt deklaracji za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem, w których jednostka samorządu terytorialnego rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych.

Z punktu widzenia konstrukcji podatku i prawa podatnika do zapłacenia podatku w wysokości określonej przepisami prawa, nie powinno mieć znaczenia, kto wykonuje niezrealizowane jeszcze prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego – czy podatnik, który chce zrealizować postanowienia wynikające z orzeczenia TSUE, czy podatnik, który nie zamierza dokonywać rozliczeń z uwzględnieniem postanowień ww. orzeczenia. Nie ma tutaj żadnego racjonalnego uzasadnienia dla zróżnicowania. Za zróżnicowaniem sytuacji podmiotów nie przemawiają żadne normy prawne ani wartości konstytucyjne.

Prawo do korekty (aż do czasu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) powinien mieć każdy z ww. podatników. Z jakich powodów podatnik, który nie zamierza dokonywać rozliczeń z uwzględnieniem postanowień ww. orzeczenia miałby możliwość skorygowania deklaracji do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zaś podatnik, który chce zrealizować postanowienia wynikające z orzeczenia TSUE miałby to prawo ograniczone wyłącznie do 31 grudnia 2017 roku oraz byłby zobowiązany do złożenia korekt deklaracji za wszystkie okresy nieobjęte przedawnieniem, w których rozliczałby się bez swoich jednostek organizacyjnych.

Nie ma uzasadnienia faktycznego dla takiego zróżnicowania. Ten pierwszy podatnik – do czasu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego – będzie mógł nadal dostosować wysokość zadeklarowanego podatku (bądź podatku do zwrotu) do faktycznej (jednej, jedynej i obiektywnej) wysokości zobowiązania, zaś ten drugi będzie takiej możliwości już pozbawiony, mimo tego, że okres przedawnienia dla tego zobowiązania jeszcze nie upłynął. Nie można uznać za okoliczność uzasadniającą takie zróżnicowanie oraz to czy korekta dotyczy realizacji postanowień wynikających z orzeczenia TSUE. Nie ma uzasadnienia – mając na względzie konstrukcję i charakter podatku –

aby w taki sposób dyskryminować (ograniczając czas na dokonanie korekty) podatników dążących do jedynej właściwej i obiektywnej wysokości zobowiązania podatkowego.

Nie widać żadnych powodów, nie przedstawia ich także uzasadnienie projektu ustawy, dla których korekty miałyby być złożone do końca 2017 roku. Można domniemać, że leży za powyższym woła zniechęcenia tych jednostek do dokonywania korekt rozliczeń podatkowych w ramach „wstecznej centralizacji”.

Zakładać jednak należy, że wielu takich podatników nie da się zniechęcić i złożą tego rodzaju korekty przed końcem 2017 roku. Można przypuszczać, że korekty te:

- po pierwsze: złożone zostaną blisko końca 2017 roku;
- po drugie: z powodu pośpiechu mogą rodzić po stronie organów podatkowych rozpatrujących wnioski o stwierdzenie nadpłaty / o zwrot podatku wiele dodatkowej pracy.

Tym samym regulacja powyższa jest niekorzystna także z punktu widzenia administracji podatkowej oraz walki z wyłudzeniami podatku VAT. Aktywność organów podatkowych w tym zakresie może bowiem ulec drastycznemu ograniczeniu, jeśli na przełomie 2017 i 2018 roku organy te zostaną „zatkane” wieloma korektami składanymi przez jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z powyższym można stwierdzić, że w tych okolicznościach naruszona jest konstytucyjna zasada równości (art. 2 Konstytucji RP), albowiem w istocie dochodzi do zróżnicowania terminu na korektę podatku i zróżnicowania zakresu korygowanych okresów rozliczeniowych. Nie widać również celu takiego zróżnicowania, celu który zasługiwałby na ochronę właśnie poprzez wprowadzenie różnych terminów korekty i zakresu korygowanych okresów rozliczeniowych. Zaproponowana regulacja prowadzi do różnego traktowania podatników mających niezrealizowane prawo do odliczenia podatku, w zależności od tego czy prawo to wykonują z uwzględnieniem postanowień wyroku TSUE, czy też nie. Te zróżnicowania nie znajdują żadnego uzasadnienia, nie mają one także podstawy w jakichkolwiek wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych.

Należy zauważyć, iż w tym przypadku naruszeniu ulega również zasada równoważności. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazuje, że zasada równoważności (nazywana także zasadą równowagi) nie będzie naruszona, jeśli termin na korektę podatku dla podatnika ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa wspólnotowego. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości jest to równie istotny warunek oceny zgodności tego rodzaju regulacji krajowych (ograniczających w czasie prawo do korekty podatku) z przepisami wspólnotowymi.

W tym kontekście należy zauważyć, że wynikający z art. 9 pkt 2 lit a) projektowanej ustawy termin na korektę podatku ma charakter szczególny i wyjątkowy względem wszystkich innych podatków w Polsce. W odniesieniu do wszystkich innych podatków zastosowanie ma dłuższy termin na korygowanie przez samego podatnika wysokości zobowiązania.

Naruszona wydaje się być również zasada proporcjonalności, która wyłącza dowolność działania instytucji wspólnotowych i państw członkowskich w zakresie obowiązków nakładanych na podmioty prawa, zwłaszcza w przypadku korzystania przez te jednostki z przysługujących im praw. Chroni ona jednostki przed arbitralnym działaniem instytucji oraz państw członkowskich. Wynika z niej, że nie powinno się stosować środków, które naruszają interesy ekonomiczne w sposób nieproporcjonalny do uzasadnionego celu, jaki ma być osiągnięty (S. Mackenzie, *The European Communities and the Rule of Law*, London 1977, s. 32).

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Przepis ten wprowadza jedną z zasad wynikających z art. 2 Konstytucji (zasady demokratycznego państwa prawnego), tj. zasady proporcjonalności.

Zasadę proporcjonalności w prawie wspólnotowym (także w aspekcie szeroko rozumianego prawa daninowego) referuje Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 marca 2010 r., (sygn. I FSK 267/09), zgodnie z którym: „Podobne rozumienie tej zasady na gruncie prawa daninowego wynika z orzecznictwa ETS-u. Jak stwierdzono w pkt 104 wyroku z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt T-257/04 (LEX nr 498914) zasadę proporcjonalności uznano w utrwalonym orzecznictwie ETS za należącą do zasad ogólnych prawa wspólnotowego. W celu ustalenia, czy przepis prawa wspólnotowego jest zgodny z tą zasadą, należy zbadać, czy środki, które wprowadza w życie, są właściwe do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz czy nie wykraczają poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia (wyroki Trybunału: z dnia 18 marca 1987 r. w sprawie 56/86 *Société pour l'exportation des sucres*, Rec. s. 1423, pkt 28; z dnia 30 czerwca 1987 r. w sprawie 47/86 *Roquette Frères*, Rec. s. 2889, pkt 19). W punkcie 105 tegoż orzeczenia wskazano natomiast – powołując się na wyrok Trybunału z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 *Zardi*, Rec. s. I-2515, pkt 10, że zgodnie z tą zasadą legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”.

Stosując zasadę proporcjonalności, w jej najszerszej wersji, ustala się:

- czy badany środek jest odpowiednią metodą do osiągnięcia prawnie uzasadnionego celu;
- czy zastosowane środki ograniczają się do tego, co jest konieczne do osiągnięcia owego prawnie uzasadnionego celu (innymi słowy, czy istniała możliwość osiągnięcia tego celu przy zastosowaniu mniej uciążliwych środków);
- czy poniesione koszty bądź nałożone ograniczenia są do przyjęcia w porównaniu z osiągniętym celem (za: M. Brealey, M. Hoskins, *Remedies In EC Law*, London 1998, s. 28).

Zbadanie danej regulacji w kontekście jej proporcjonalności wymaga określenia celu danej regulacji. Tylko bowiem wówczas – znając cel – można ocenić, czy regulacja jest przydatna (odpowiednia), konieczna (niezbędna) i adekwatna dla tego celu.

Jak już wyżej wskazano, trudno jest dostrzec uzasadnienie dla różnicowania terminu na korektę podatku i różnicowania zakresu korygowanych okresów rozliczeniowych. Projektodawca nie wyjaśnia jaki cel zasługiwałby na ochronę przy wprowadzeniu regulacji zawartych w art. 9 pkt 2 projektowanej ustawy. Można się jedynie domyślać, iż celem ograniczenia podatnikom czasu do dokonania korekty oraz zwiększenia zakresu korygowanych okresów rozliczeniowych jest zniechęcenie podatników do dokonywania korekt rozliczeń podatku VAT z uwzględnieniem postanowień wynikających z orzeczenia TSUE. Powstaje pytanie, czy ten cel w ogóle zasługuje na wprowadzanie różnicowania, o którym mowa. W istocie bowiem należy dojść do wniosku, że Ustawodawca wprowadza wszystkie te dodatkowe warunki jedynie w celu faktycznego pozbawienia podatników przysługującego im prawa do odliczenia podatku.

W tym kontekście przypomnieć również należy, że jak stwierdził TSUE w orzeczeniu z dnia 18 grudnia 1997 roku w połączonych sprawach *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* i *Sanders BVBA (C-47/96) vs Belgische Staat*, stosowanie środków – które mają na celu zapewnienie możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu – jest dopuszczalne, jednakże nie mogą one iść dalej, niż jest to konieczne do osiągnięcia tego celu (ochrony interesów budżetowych). Dlatego też środki te nie mogą być stosowane w taki sposób, jaki prowadziłby do systematycznego podważania prawa do odliczenia podatku, które to prawo jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT. Sprzeczne byłoby to bowiem z zasadą proporcjonalności.

Na koniec należy także ponownie zwrócić uwagę na praktyczny aspekt ograniczenia czasowego zapisanego w regulacji art. 9 pkt 2 lit. a projektu oraz nakazu złożenia korekt deklaracji

za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem, w których jednostka samorządu terytorialnego rozliczała się bez swoich jednostek organizacyjnych (art. 9 pkt 2 lit. e). Przepisy te nakazują, pod rygorem braku skutków prawnych (art. 10) jednocześnie złożenie przez jednostkę samorządu terytorialnego korekt za 6 lat wstecz (nieprzedawnione okresy) w terminie do końca 2017 roku. Zakładając, że ustawa wejdzie w życie 1 marca 2016 roku Ustawodawca daje jednostkom samorządu terytorialnego jedynie 22 miesiące na skorygowanie całej historii, w tym z uwzględnieniem rozliczeń ich jednostek i zakładów budżetowych (wsteczna centralizacja). Jest to niewystarczający okres na przygotowanie stosownych ewidencji dla rozliczeń podatku VAT oraz na wykonanie korekt tak wielu okresów rozliczeniowych, zwłaszcza w przypadku większych jednostek samorządu terytorialnego, w ramach których funkcjonowało kilkadziesiąt, bądź nawet kilkaset jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych. Taki krótki termin praktycznie pozbawia jednostki samorządu terytorialnego prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w wykonaniu orzeczenia TSUE z dnia 29 września 2015 roku (C-276/14). Domniemać zatem należy, iż taki jest w istocie ukryty cel tych przepisów.

Dodatkowo Ustawodawca nakazuje jednostkom samorządu terytorialnego korygować wszystkie nieprzedawnione okresy, pozostawiając w ustawie o podatku od towarów i usług zapis art. 86 ust. 13 i ust. 13a. Zgodnie z tymi przepisami, podatnik nie może zwiększać odliczenia naliczonego podatku VAT po upływie 5 lat od momentu, gdy nabył prawo do odliczenia. Sprowadza to się do stanu, w którym do końca 2016 roku jednostki samorządu terytorialnego odliczające podatek VAT z wykorzystaniem przywoływanego wyroku TSUE, muszą skorygować także swoje rozliczenia podatkowe za kolejne miesiące od grudnia 2010 roku do grudnia 2011 roku. W tych korektach tacy podatnicy nie mogą odliczyć naliczonego podatku VAT od faktur dokumentujących wydatki swoich jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, a muszą ująć wcześniej nieujęty należny podatek VAT od sprzedaży swoich jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Pozostaje to w sprzeczności z orzecznictwem polskich sądów administracyjnych, które skłonne są uważać, że bieg początkowy terminu z art. 86 ust. 13 ustawy rozpoczyna się od chwili, w której skutecznie usunięto niezgodną z prawem unijnym przeszkodę do odliczenia podatku, która praktycznie uniemożliwiała wcześniej wykonanie odliczenia wystarczająco starannemu podatnikowi (zob. np. orzeczenie NSA z dnia 01 września 2011 r., sygn. I FSK 1105/10). Jeśli wziąć pod uwagę, że dotychczasowe przepisy i praktyka ich interpretacji przez organy podatkowe nie pozwalały na odliczenia podatku VAT od wielu wydatków jednostek samorządu terytorialnego, których efekt był wykorzystywany w jednostkach budżetowych lub zakładach budżetowych, a przeszkoda ta ustała dopiero z dniem wydania przez TSUE orzeczenia w sprawie C-276/14, to termin z art. 86 ust. 13 ustawy w istocie powinien być liczony dla tego rodzaju wydatków dopiero od daty wydania tego orzeczenia. Tymczasem w korektach dokonywanych w ramach tzw. wstecznej centralizacji chodzi przede wszystkim o tego rodzaju wydatki.

3.

W art. 11 ust. 1 i 2 projektu ustawy wskazano, że: „1. Korekta deklaracji, o której mowa w art. 9 pkt 2, zastępuje z dniem jej złożenia wszystkie rozliczenia dla celów podatku od towarów i usług jednostki samorządu terytorialnego oraz jej jednostek organizacyjnych objęte deklaracją lub decyzją, w tym decyzją ostateczną, jeżeli zgodnie z art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług zastąpi ona rozliczenie objęte deklaracją.

W przypadku, o którym mowa w ust. 1, organ podatkowy w drodze decyzji stwierdza wygaśnięcie decyzji ostatecznej.”

Przedstawione powyżej uregulowania naruszają podstawowe zasady stanowienia prawa, a w szczególności prawa podatkowego. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy może wygasić wszystkie prawomocne decyzje wydane przed wejściem w życie ustawy. Innymi słowy – może

naruszyć pewność prawną podatnika i wygasić swoje wcześniejsze decyzje. Ponadto oznacza to, że w miejsce wygaszonych decyzji organ może wydać nowe decyzje i ponownie zweryfikować okresy rozliczeniowe zamknięte wcześniej prawomocnymi decyzjami.

4.

W art. 13 ust. 1 projektu ustawy wskazano, że: „Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekty, o której mowa w art. 9 uwzględnia zakres wykorzystywania towarów i usług do działalności gospodarczej obliczany zgodnie z:

α) art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 roku oraz

β) 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 pozostających poza tą działalnością”.

W ocenie ZGWL ww. redakcja art. 13 pkt 1 lit. a i b jest niejasna i może prowadzić do wniosku, iż dokonanie korekt przeszłych rozliczeń VAT w wersji scentralizowanej, od strony naliczonego podatku VAT, może skutkować koniecznością stosowania proporcji, o której mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. 2015 r., poz. 2193) – tzw. „prestruktury” – w odniesieniu do wszystkich wydatków służących:

- zarówno sprzedaży opodatkowanej, zwolnionej, jak i czynnościom niepodlegającym opodatkowaniu lub
- zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i czynnościom niepodlegającym opodatkowaniu, poniesionych zarówno przed, jak i po 01 stycznia 2016 roku.

Dotychczas taka interpretacja przepisów – prezentowana przez organy podatkowe – była uznawana przez sądy administracyjne za nieprawidłową. Sprowadzałyby się bowiem do działania prawa wstecz – przepisy o tzw. „prestrukturze” obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. miałyby zastosowanie do odliczeń naliczonego podatku VAT za nieprzedawnione okresy sprzed tej daty.

Artykuł 13 ustawy wprowadza szereg dodatkowych obowiązków związanych z dokonywaniem korekt rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego za **okresy przeszłe** (sprzed wejścia w życie ustawy), które wcześniej nie obowiązywały – np. obowiązek dokonania ponownej kalkulacji proporcji sprzedaży w oparciu o nowe regulacje / zasady, które obowiązują od 2016 r. (w treści samej ustawy jest literalnie wskazane, że do rozliczeń za przeszłość stosować należy przepisy obowiązujące od 2016 r.). Dodatkowo w art. 9 projektu ustawy wprowadzono ograniczony termin dla dokonania korekt za okresy rozliczeniowe sprzed wejścia w życie ustawy do końca 2017 r. – w przypadku, gdyby jednostka samorządu terytorialnego zdecydowała się na dokonanie konsolidacji za wcześniejsze okresy rozliczeniowe. Tymczasem podstawową zasadą, na której opiera się prawo podatkowe, jest zasada niedziałania prawa wstecz. Zasada ta zabrania stosowania nowych przepisów do zdarzeń, które miały miejsce przed wejściem w życie tych przepisów i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych przewidzianych tymi normami. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem doktryny oraz orzeczeniami sądów (w tym wieloma orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego), naruszenie tej zasady stanowi rażące naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w Konstytucji RP.

W orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu 29 kwietnia 2015 roku (sygn. I SA/Op 154/15) wskazano: „W konsekwencji organ wbrew obowiązującym przepisom wskazał w zaskarżonej interpretacji na konieczność stosowania przez Gminę bliżej nieokreślonej metody wyodrębniania podatku naliczonego, związanego z wykonywaniem czynności

opodatkowanych, od wydatków związanych jednocześnie ze sferą gospodarczą i niegospodarczą podatnika. Pominął przy tym także powołaną w opisie stanu faktycznego okoliczność, że Gmina nie zna sposobu, aby wydatki mieszane jednoznacznie przyporządkować do poszczególnych czynności opodatkowanych VAT, zwolnionych z VAT oraz spoza zakresu VAT. Nie można zaakceptować stanowiska Ministra, że podatnik sam powinien określić i przyjąć określoną metodę, nie dając jednocześnie prawnego wzorca takiego postępowania. Prowadziłoby to do nakładania na podatnika obowiązku niewyrażonego wprost w krajowym prawie podatkowym. I pozostawałoby w sprzeczności z treścią art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Słusznie wskazuje skarżąca, że nie będzie w stanie, w oparciu o tak nieprecyzyjne brzmienie interpretacji, obrać metody ustalenia odpowiedniego klucza alokacji, którego organ nie mógłby podważyć, twierdząc, że inna metoda byłaby bardziej właściwa.

Sąd w pełni podziela twierdzenia zawarte w wyroku NSA z dnia 22 lutego 2013 r. sygn. I FSK 384/12, że w świetle regulacji ustawowych w tym w szczególności art. 90 ust. 3 u.p.t.u., niedopuszczalne jest stosowanie innych metod obliczania proporcji niż wynikające z tych przepisów. Przepisy ustawy o VAT nie zawierają innej metody ustalania proporcji niż ta wskazana w art. 90 ust. 2 u.p.t.u. Brak ten nie może działać na niekorzyść podatnika, zaś organ podatkowy dążąc do uzupełnienia tej luki w interpretacji nie może nakładać na podatnika obowiązku poszukiwania metody dokładnego określenia proporcji wysokości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku <<czynności mieszanych>>.

Stwierdzić zatem należy, że bezczynność krajowego ustawodawcy spowodowała (na dzień wydania skarżonej interpretacji, na co w skardze wskazywała Gmina, proces legislacyjny zmierzający do wprowadzenia zmian w prawie krajowym w spornej między stronami kwestii jeszcze się nie zakończył), że skarżąca w stanie faktycznym wskazanym we wniosku o interpretację nie ma obowiązku rozdziału wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi VAT. Brak możliwości dokonania takiego rozdziału, wobec nieistnienia odpowiednich instrumentów prawnych, nie może z kolei prowadzić do pozbawiania podatnika prawa do odliczenia tej części podatku naliczonego, która pozostaje w związku z czynnościami opodatkowanymi. Było by to sprzeczne z naczelną zasadą systemu VAT – zasadą neutralności. Pogląd wyprowadzony z wyżej wskazanej uchwały siedmiu sędziów NSA, iż w przypadku, gdy poniesiony wydatek na zakup towarów czy usług ma służyć następnie wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT i niepodlegających opodatkowaniu i nie ma możliwości wyodrębnienia tych części wydatków, przysługuje odliczenie pełne, jest w ocenie Sądu utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych (przykładowo wyroki NSA z dnia 05.06.2012 r. I FSK 1270/11; z dnia 22.02.2013 r. I FSK 384/12, a także wyroki WSA: w Białymstoku z dnia 26.09.2012 r. I SA/Bk 245/12; WSA w Gdańsku z dnia 10.06.2014 r. I SA/Gd 391/14).".

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone również w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 12 marca 2015 roku (I SA/Rz 156/15), WSA w Łodzi z dnia 17 czerwca 2015 roku (I SA/Łd 287/15) i WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 maja 2015 roku (I SA/Go 94/15).

5.

W art. 13 ust. 2 i 3 projektu ustawy, wskazano, że: „Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekty, o której mowa w art. 9:

1. uwzględnia proporcję wyliczaną zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej – w przypadku wykonywania przez tę jednostkę czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług i czynności zwolnionych od tego podatku;
2. dokonuje odpowiednio korekty zgodnie z art. 90a i 90c oraz 91 ustawy o podatku od towarów i usług odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej – w przypadku zaistnienia

okoliczności, o których mowa w tych przepisach."

Jeśli powyższa regulacja weszłaby w życie, to wówczas dokonanie przez daną jednostkę samorządu terytorialnego tzw. wstecznej centralizacji przed wejściem w życie niniejszej ustawy – a jak wskazuje praktyka, takie procesy w wielu gminach mają miejsce – może skutkować koniecznością ponownego przeliczenia wszystkich rozliczeń w VAT za okresy historyczne, które nie uległy jeszcze przedawnieniu, z uwagi na obowiązek ustalenia struktury sprzedaży (proporcji sprzedaży), odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej, jeśli jednostka taka wykonywała czynności opodatkowanie podatkiem VAT i czynności zwolnione z tego podatku.

Taka regulacja powyższego przepisu przeczy zasadzie *lex retro non agit*, iż prawo nie działa wstecz. Ustawodawca może jednak stanąć na stanowisku, że przedmiotowa regulacja stanowi jedynie uszczegółowienie przepisów dotyczących liczenia (ustalenia) struktury sprzedaży i nie przeczy ww. zasadzie prawa.

6.

W art. 15 projektu ustawy wskazano, że: „1. Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonała obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z tytułu nabycia towarów i usług, finansowanej ze środków europejskich, o której mowa w art. 14 ust. 1, 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 podatku od towarów i usług, 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.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, 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 art. 207 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych stosuje się odpowiednio."

Podjęcie decyzji przez samorząd o skorzystaniu przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, z tytułu wydatków, w odniesieniu do których nastąpiła zmiana wysokości kwalifikowalności, oznacza konieczność zwrotu środków europejskich wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu w terminie dwóch miesięcy licząc od dnia wejścia w życie tych regulacji.

Powyższe prowadzi do sytuacji, w której z uwagi na błędną interpretację przepisów w zakresie podmiotowości w podatku VAT jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego, dokonywaną przez Ministra Finansów od momentu wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług do momentu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z dnia 29 września 2015 roku (C-276/14), konieczny jest zwrot środków europejskich wraz z należnymi odsetkami, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu.

Należy w tym miejscu rozważyć zasadność obliczania odsetek od momentu przekazania środków z uwagi na zmianę „kwalifikowalności” wydatków na pokrycie podatku naliczonego, wynikającą z błędów aparatu skarbowego (w tym nieprawidłowej wykładni przepisów regulujących podatek VAT, podtrzymywanej przez organy podatkowe pomimo odmiennego stanowiska doktryny i orzecznictwa sądowego).

Wydaje się, że projekt ustawy nie respektuje zasady *nemo potest commodum capere de iniuria sua propria* – nikt, a już w szczególności państwo, nie może czerpać korzyści ze swego bezprawia. Projektowana regulacja tymczasem prowadzi do sytuacji, w której podatnik byłby zobowiązany do wynagrodzenia Fiskusowi odsetkami okresu korzystania ze środków europejskich

(w części dotyczącej VAT) za okres od dnia otrzymania środków do dnia ich zwrotu, gdy tymczasem państwo dysponowało tymi środkami w okresie od dnia ich wypłaty do dnia skorygowania przez podatnika VAT finansowanego tymi wydatkami – ponieważ ten VAT pierwotnie przez podatnika nie został odliczony.

W istocie zatem fiskus miałby otrzymać odsetki również za okres, w którym środki te znajdowały się w budżecie. Jeśli wziąć pod uwagę, że źródłem całego „zamieszania” z kwalifikowalnością podatku naliczonego – w kontekście prawa do odliczenia podatku – było niezgodne z prawem działanie fiskusa (błędna interpretacja przepisów w kontekście podmiotowości podatkowo-prawnej jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych), to projektowana regulacja prowadzi do wywodzenia przez fiskusa korzyści z niezgodnego z prawem działania administracji podatkowej. Jest to więc sprzeczne z zasadą *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (głoszącej, że nikt nie może ze swych niegodziwych lub bezprawnych czynów wyprowadzać dla siebie praw i przeciwstawiać takiego postępowania prawom innych).

Nie można bowiem twierdzić, iż uzyskane na pokrycie kwalifikowanego podatku od towarów i usług środki zostały pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, a zatem powinny być z tego tytułu naliczać odsetki. Naliczanie odsetek od tego rodzaju zwrotu pobranych środków należy uznać za sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

Nakładanie na podatnika obowiązku uiszczenia odsetek (tj. wkroczenie w konstytucyjnie chronione prawo własności) ma na celu wyrównanie Skarbowi Państwa szkody. Jeżeli jednak odsetki są naliczane w przypadku, w którym Skarb Państwa nie ponosi szkody, tracą swój kompensacyjny charakter i stają się oczywiście nieadekwatne albo niewspółmiernie dolegliwe. Należy zauważyć, iż w odniesieniu do nieodliczonego podatku naliczonego Skarb Państwa dysponował nim. Został on wpłacony do właściwego organu podatkowego przez kontrahenta beneficjenta jako podatek VAT należny. W tym przypadku istnieje rażąca dysproporcja w skutkach podatkowych dla podatnika (beneficjenta), przy dokonaniu prawnie dopuszczalnej korekty podatku naliczonego. Powyższe narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności nie może stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04).

Obowiązek zwrotu środków europejskich wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu wobec przewidzianego w ustawie o podatku od towarów i usług oraz w niniejszym projekcie ustawy prawa do korekty podatku VAT naliczonego stoi w rażącej sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Należy bowiem zauważyć, iż sytuacja w której podatnik dokonuje korekty podatku VAT naliczonego nie może być traktowana jako konsekwencja niezgodnego z prawem działania podatnika i wiązać się z sankcją w postaci obowiązku zapłaty odsetek.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, iż podatnicy nie powinni być zobowiązani do zwrotu środków unijnych z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu. Pobrane przez podatników dofinansowanie, do momentu zmiany przez Ministra Finansów stanowiska co do braku podmiotowości w podatku VAT samorządowych jednostek organizacyjnych, nie można uznać za „pobrane nienależnie” lub „w nadmiernej wysokości”.

W naszej ocenie rażącym naruszeniem prawa jest wprowadzenie takich uregulowań, zgodnie z którymi jednostka samorządu terytorialnego jest zobowiązana do zwrotu dofinansowania przyznanego w ramach programów unijnych (wraz z odsetkami naliczanymi jak dla zaległości podatkowych od momentu wypłaty dofinansowania) wyłącznie w przypadku, gdy j. s. t. podejmie działania w celu odzyskania podatku VAT od dofinansowanych wydatków. Obowiązek zwrotu –

zgodnie z projektem ustawy – nie jest jednak nałożony na te jednostki, które nie podejmą działań zmierzających do odzyskania podatku VAT (w takim przypadku koszt zwrotu środków europejskich oraz odsetek poniesie budżet państwa). A zatem – jeżeli dana jednostka będzie chciała skorygować swoje rozliczenia VAT i doprowadzić je do stanu zgodnego z prawem (w świetle wyroku TSUE) – będzie wiązało się to ze swoistą „sankcją” w postaci konieczności zwrotu odsetek od przyznanego dofinansowania. W przypadku natomiast, gdy jednostka pozostaje przy dotychczasowych – nieprawidłowych (w świetle wyroku TSUE) – rozliczeniach, to budżet państwa poniesie tego konsekwencje finansowe (tj. zwróci środki europejskie wraz z odsetkami). Ustawa zatem – w sposób bezprecedensowy – sankcjonuje działania niezgodne z prawem i wprowadza sankcję - karę za zachowania zgodne z prawem.

Wprowadzenie nowego modelu rozliczania podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego powinno opierać się na rozwiązaniach możliwych do zaakceptowania zarówno przez Ministerstwo Finansów, jak i jednostki samorządu terytorialnego. W związku z tym Zrzeszenie Gmin Województwa Lubuskiego wyraża przekonanie, że podmioty odpowiedzialne za proces legislacyjny powinny rozważyć, a następnie uwzględnić zaprezentowane w niniejszym stanowisku uwagi.

PREZES
Zrzeszenia Gmin Województwa Lubuskiego
Wadim Tyszkiewicz

Otrzymują:

1. Pan Andrzej Duda – Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Pan Marek Kuchciński – Marszałek Sejmu RP
3. Pan Stanisław Karczewski – Marszałek Senatu RP
4. Pani Beata Szydło – Prezes Rady Ministrów
5. Pan Paweł Szalამacha – Minister Finansów
6. Pan Andrzej Maciejewski – Przewodniczący Sejmowej Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej, Poseł na Sejm RP
7. Pan Wojciech Jasiński – Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych, Poseł na Sejm RP
8. Pan Grzegorz Bierecki – Przewodniczący Senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych, Senator RP
9. Pan Piotr Zientarski – Przewodniczący Senackiej Komisji Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej, Senator RP
10. Pan Szymon Wróbel – Sekretarz Strony Rządowej, Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
11. Pan Andrzej Porawski - Sekretarz Strony Samorządowej, Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
12. Pan Władysław Dajczak – Wojewoda Lubuski
13. Pani Elżbieta Połak – Marszałek Województwa Lubuskiego
14. Pan Mirosław Gład – Przewodniczący Konwentu Powiatów Województwa Lubuskiego, Starosta Krośnieński
15. Pani Iwona Wieczorek – Dyrektor Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego
16. Pan Mirosław Marcinkiewicz – Przewodniczący Sejmiku Województwa Lubuskiego
17. Pan Stefan Niesiołowski – Poseł na Sejm RP
18. Pani Bożenna Bukiewicz – Poseł na Sejm RP
19. Pani Katarzyna Osos – Poseł na Sejm RP
20. Pani Krystyna Sibińska – Poseł na Sejm RP
21. Pan Tomasz Kucharski – Poseł na Sejm RP
22. Pani Elżbieta Rafalska – Poseł na Sejm RP
23. Pan Marek Ast – Poseł na Sejm RP
24. Pan Jerzy Materna – Poseł na Sejm RP
25. Pan Artur Zasada – Poseł na Sejm RP
26. Pan Jacek Kurzępa – Poseł na Sejm RP
27. Pan Jarosław Porwich – Poseł na Sejm RP
28. Pan Paweł Pudłowski – Poseł na Sejm RP
29. Pan Władysław Komarnicki – Senator RP
30. Pan Waldemar Sługocki – Senator RP
31. Pan Robert Dowhan – Senator RP
32. Pan Zygmunt Frankiewicz - Prezes Związku Miast Polskich
33. Pan Marek Olszewski – Przewodniczący Zarządu Związku Gmin Wiejskich RP
34. Pan Rafał Dutkiewicz – Prezes Zarządu Unii Metropolii Polskich
35. Pan Wojciech Długoborski – Prezes Zarządu Unii Miasteczek Polskich
36. Sygnatariusze Ogólnopolskiego Porozumienia Organizacji Samorządowych
37. „Wspólnota”
38. „Gazeta Wyborcza”
39. „Rzeczpospolita”
40. „Gazeta Prawna”
41. TVP Gorzów Wielkopolski
42. Radio Zachód
43. portalsamorządowy.pl
44. wartowiedziec.org
45. samorząd.pap.pl