

Centralizacja rozliczeń VAT w gminach

Dobrowolna korekta rozliczeń VAT za poprzednie lata w związku z centralizacją rozliczeń podatku VAT gminy może spowodować konieczność zwrotu części otrzymanych wcześniej środków europejskich.

Środki pochodzące z funduszy europejskich stały się od 2004 r. jednym z ważniejszych źródeł finansowania inwestycji realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Duża część środków finansowych w funduszach europejskich zarezerwowana jest na potrzeby działań związanych z ochroną środowiska, infrastrukturą transportową, edukacją, czy kwestiami społecznymi realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego. Jednak beneficjenci powyższych funduszy obowiązani są do przestrzegania ściśle określonych wymogów co do posiadanej dokumentacji oraz wydatkowania otrzymanych środków.

Co orzekł Trybunał

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 gmina Wrocław przeciwko ministrowi finansów, jednostki budżetowe gminy nie są podatnikami podatku od towarów i usług odrębnymi od gminy. Zdaniem Trybunału podmiot prawa publicznego może zostać uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT, jeśli samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą.

Gminne jednostki budżetowe wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy, nie ponoszą odpowiedzialności za szkody wyrządzone tą działalnością, ani nie ponoszą ryzyka gospodarczego tej działalności. Tym samym nie spełniają one kryterium samodzielności przewidzianego w przepisie i nie mogą być uznane za odrębnych podatników VAT. Relacja pomiędzy gminą a jej jednostkami budżetowymi w świetle tego orzeczenia może mieć wpływ na kwalifikowalność podatku VAT, będącego jednym z kosztów realizacji projektu dofinansowanego z funduszy europejskich.

Kwalifikowalność kosztów w funduszach europejskich

Ważnym pojęciem dotyczącym projektów realizowanych dzięki dofinansowaniu z funduszy europejskich jest kwalifikowalność kosztów. Koszty kwalifikowane to takie, które mogą zostać zrefundowane ze środków przekazanych z funduszy europejskich. Koszty niekwalifikowane to natomiast takie koszty, które nie mogą zostać zrefundowane ze środków pochodzących z funduszy europejskich, a beneficjent pomocy musi pokryć je we własnym zakresie. Sąd okręgowy uwzględnił powództwo i zobowiązał pozwanych do złożenia oświadczenia woli o przeniesieniu na powódkę przysługujących im udziałów w nieruchomości.

Naliczony podatek od towarów i usług, jako jeden ze składników ceny nabycia towarów i usług niezbędnych do realizacji projektów dofinansowanych z funduszy europejskich, co do zasady nie może stanowić kosztu kwalifikowanego (tzw. zasada nr 7 załącznika do rozporządzenia Komisji Europejskiej 448/2004).

Istnieje jednak wiele wyjątków od tej zasady - między innymi VAT naliczony może stanowić koszt kwalifikowany, jeśli jest ostatecznie i faktycznie poniesiony przez końcowego beneficjenta lub indywidualnego nabywcę. Przykładem takiej sytuacji może być beneficjent, który nie jest podatnikiem VAT (czyli podmiot niezarejestrowany dla celów VAT i nierozliczający VAT), realizujący projekt dofinansowany z funduszy europejskich. Dokonanie korekt wcześniejszych okresów rozliczeniowych może się wiązać z poważnymi trudnościami oraz koniecznością zapłaty odsetek od środków europejskich

Podatek naliczony może też stanowić koszt kwalifikowany, gdy VAT na gruncie prawa podatkowego jest niemożliwy do odzyskania za pomocą jakichkolwiek środków prawnych. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia, gdy beneficjent użyje inwestycji współfinansowanej ze środków europejskich do celów publicznych – niepodlegających VAT lub zwolnionych z VAT. W ramach tego wyjątku można też rozpatrywać wszelkiego rodzaju prawne zakazy odliczenia VAT od nabycia usług gastronomicznych lub hotelowych, ograniczenia w odliczeniu VAT od nabycia paliwa etc.

Szczegółowe informacje dotyczące kwalifikowalności kosztów w projektach finansowanych ze środków europejskich określają m.in. Wytyczne Ministra Infrastruktury i Rozwoju z 10 kwietnia 2015 r. w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014–2020.

Sensem wyłączenia możliwości uznania niektórych wydatków za kwalifikowane jest finansowanie ze środków Unii Europejskiej jedynie wydatków niezbędnych dla realizacji projektów. VAT co do zasady jest podatkiem neutralnym dla podatnika, który ma możliwość jego odliczenia. Beneficjent otrzymujący finansowanie z funduszu europejskiego w celu realizacji inwestycji nie musi pokrywać go z własnych środków, więc niecelowe byłoby umożliwianie mu otrzymania dofinansowania do tego wydatku.

Charakter obowiązku centralizacji

Z dniem wydania przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku w sprawie C-276/14 gmina Wrocław przeciwko ministrowi finansów stało się wiadome, że polskie gminy, których jednostki budżetowe były dotąd zarejestrowane jako odrębni podatnicy VAT, będą musiały przeprowadzić centralizację. Proces ten może się okazać skomplikowany zwłaszcza w przypadku gmin posiadających dużą liczbę jednostek budżetowych.

29 września 2015 r. na stronie Ministerstwa Finansów opublikowany został komunikat, zgodnie z którym centralizacja rozliczeń gmin ma nastąpić w przód; centralizacja rozliczeń za poprzednie lata ma być dobrowolna.

14 stycznia 2016 r. opublikowany został projekt 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. Projekt ustawy czeka obecnie na uchwalenie i opublikowanie, jednak jest wysoce prawdopodobne, że założenia ustawy będą się zasadniczo pokrywały z założeniami jej projektu.

Jeden z rozdziałów projektu ustawy poświęcony jest w całości zasadom dokonania korekt rozliczeń w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez gminy rozliczania tego podatku ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Projekt ustawy przewiduje, że jednostki samorządu terytorialnego chcące dokonać takiej korekty za minione okresy rozliczeniowe, winny uczynić to do końca 2017 r. Składane korekty deklaracji muszą uwzględniać rozliczenia wszystkich jednostek budżetowych przynależnych do danej jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto należy złożyć korekty deklaracji za wszystkie minione okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem. Obowiązek dokonania korekty za 5 lat wstecz w przypadku podjęcia decyzji o wstecznej centralizacji rozliczeń podatku VAT miał w mojej ocenie na celu zagwarantowanie zachowania zasady neutralności podatku VAT. Jeśli gmina decyduje się na korektę w zakresie podatku naliczonego, obowiązana jest także do dokonania wstecznych korekt w zakresie podatku należnego. Podkreślenia wymaga, że korekty te oznaczają uwzględnienie podatku należnego wszystkich jednostek budżetowych gminy – również tych, które korzystały ze zwolnienia przewidzianego w art. 113 ustawy o VAT z uwagi na niski obrót.

W doktrynie pojawiły się poglądy, że nie można, ani komunikatu Ministerstwa Finansów, ani projektu specustawy uznać za podstawę prawną obowiązku centralizacji wszystkich okresów nieobjętych przedawnieniem, a jednostka samorządu terytorialnego może w obecnym stanie prawnym według własnego uznania wybrać tylko niektóre okresy rozliczeniowe, w szczególności dotyczące wytworzonych inwestycji, od których nabyła prawo do odliczenia VAT w związku z wyrokiem TS UE z dnia 29 września 2015 r.

Należy jednak podkreślić, że z pewnością nie dotyczy to okresów rozliczeniowych związanych z inwestycjami powstałymi za środki pochodzące z funduszy europejskich. W odniesieniu do tych inwestycji pierwszeństwo zawsze ma prawo do odliczenia. Jeśli podatnik ma możliwość skorzystania z niego, musi to uczynić, a odzyskane środki zwrócić do budżetu Unii Europejskiej. Wskutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej częstokroć podatek naliczony, który wcześniej nie był możliwy do odzyskania, stanie się podatkiem, co do którego podatnik ma prawo do odliczenia. Tym samym przestanie być on kosztem kwalifikowanym i stanie się kosztem niekwalifikowanym.

Nieodpłatne przekazanie inwestycji

Niekiedy inwestycja dofinansowana ze środków europejskich była realizowana przez gminę na potrzeby jej wykorzystania w działalności jednostki budżetowej tej gminy, a następnie przekazywana tej jednostce nieodpłatnie. Wśród form takiego nieodpłatnego przekazania wymienić można darowiznę, oddanie w trwały zarząd (czynność ta potwierdzana jest decyzją administracyjną niemająca charakteru cywilnoprawnego) lub oddanie w bezpłatne użytkowanie (nieodpłatna usługa). Przekazanie mające charakter nieodpłatny nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeśli podatnik od początku planował nieodpłatne przekazanie zakończonej inwestycji swojej jednostce budżetowej.

Oddanie w bezpłatne użytkowanie będzie mieć zwykle charakter użycia towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Ze względu na to, że od początku podatnik miał zamiar nieodpłatnego przekazania lub oddania w bezpłatne użytkowanie inwestycji swojej jednostce budżetowej,

podatnik nie miał prawa do odliczenia i nie uznaje się tych transakcji za odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług. Skoro przekazanie zrealizowanej inwestycji jednostce budżetowej nie jest sprzedażą opodatkowaną, nie jest możliwe odliczenie podatku naliczonego od wydatków dokonanych na wytworzenie inwestycji. W takiej sytuacji koszt podatku naliczonego dotyczącego zakupu i towarów i usług potrzebnych na realizację inwestycji stanowił w czasie realizacji projektu koszt kwalifikowany.

Z chwilą dokonania korekt związanych z centralizacją rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego inwestycje zrealizowane ze środków pochodzących z funduszy europejskich będą wykorzystywane do czynności wykonywanych przez samą gminę. Może mieć zatem ona prawo częściowo lub 100 proc. do odliczenia VAT naliczonego od wydatków poniesionych na realizację tej inwestycji. Tym samym VAT naliczony, jako możliwy do odzyskania w odpowiedniej części, przestanie stanowić dla beneficjenta koszt kwalifikowany.

Zgodnie z projektem specustawy, w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku VAT naliczonego, gmina obowiązana będzie do zwrotu środków europejskich otrzymanych w celu pokrycia kosztu podatku VAT. Zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. obowiązek zwrotu środków nienależnie wypłaconych dotyczy środków europejskich w ciągu 10 lat od otrzymania płatności końcowej. W mojej opinii dopiero po wejściu w życie specustawy okaże się, czy instytucje odpowiedzialne za przyznawanie finansowania z poszczególnych programów będą akceptowały przewidywany przez projekt specustawy brak obowiązku dokonywania wstecznej korekty, czy też będą zdania, że wyrok TS UE z dnia 29 września 2015 r. stworzył gminom możliwość odzyskania VAT naliczonego i będą się domagały zwrotu tych kwot w przypadku niedokonania wstecznej korekty.

Przykład

Gmina X uzyskała w 2012 r. dofinansowanie z Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na budowę hali sportowej w X. Po zakończeniu realizacji inwestycji hala została nieodpłatnie przekazana Gminnemu Ośrodkowi Sportu i Rekreacji w X, który następnie umożliwił odpłatny wstęp na halę. VAT naliczony od zakupu towarów i usług potrzebnych do realizacji projektu został uznany za koszt kwalifikowany. W 2016 r. władze Gminy X podjęły decyzję o złożeniu korekty deklaracji za wsteczne okresy rozliczeniowe. Gmina zyskała prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur zakupu związanych z budową hali sportowej, w związku z tym zobligowana była do zwrotu otrzymanych środków europejskich.

Odpłatne przekazanie inwestycji

Dotychczas gminy przekazywały także swoim jednostkom budżetowym inwestycje po zakończeniu ich realizacji w formie odpłatnej. Takie odpłatne przekazanie może przybrać postać odpłatnego przeniesienia prawa własności (np. umowy sprzedaży) albo odpłatnego oddania w użytkowanie (umowa dzierżawy, najmu lub inna). Odpłatne przekazania zwykle są przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT. Wówczas znajdujący się w kosztach inwestycji podatek naliczony nie może stanowić kosztu kwalifikowanego.

Przykład

Gmina Y otrzymała w 2013 r. dofinansowanie z Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko dofinansowanie na budowę oczyszczalni ścieków. Po zrealizowaniu inwestycji Gmina Y zawarła umowę najmu oczyszczalni ścieków z Miejskim Przedsiębiorstwem Wodociągów i Kanalizacji Y. Ze względu na odpłatny charakter umowy, VAT naliczony od towarów i usług niezbędnych do budowy oczyszczalni mógł zostać odliczony i stanowił koszt niekwalifikowany.

Brak korekty za poprzednie okresy rozliczeniowe

Projekt specustawy przewiduje, że w sytuacji, kiedy gmina dokonała centralizacji rozliczeń swojego podatku VAT, jednak nie skorygowała deklaracji za wcześniejsze okresy rozliczeniowe, nie ma ona obowiązku zwrotu środków europejskich otrzymanych na pokrycie kosztu podatku naliczonego, co do kwalifikowalności którego mogłaby nastąpić zmiana. Przepis ten stosuje się jednak pod warunkiem, że gmina nie dokona korekty deklaracji dotyczącej wcześniejszych okresów rozliczeniowych przed dniem wejścia w życie specustawy oraz w terminie dwóch miesięcy od wejścia w życie specustawy złoży do naczelnika urzędu skarbowego oświadczenie do o spełnieniu ww. warunku według wzoru określonego w załączniku do ustawy. Jednostki samorządu terytorialnego powinny pamiętać o złożeniu powyższego oświadczenia w terminie, by uniknąć obowiązku zwrotu otrzymanych środków europejskich.

Centralizacja rozliczeń przed wejściem w życie specustawy

Projekt specustawy przewiduje obowiązek zwrotu środków europejskich otrzymanych na pokrycie kosztu podatku VAT naliczonego, którego kwalifikowalność zmieniła się wskutek dokonania korekty wcześniejszych okresów rozliczeniowych dla gmin, które dokonały centralizacji rozliczeń swojego podatku VAT przed dniem wejścia w życie specustawy. Jednostka samorządu terytorialnego, która nie dokonała takiego zwrotu wcześniej, jest obowiązana uczynić to w ciągu dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie specustawy. Niestety gmina musi w tej sytuacji zwrócić otrzymane

środki wraz z odsetkami określonymi w wysokości, jak dla zaległości podatkowych, liczonych od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu. Specustawa przewiduje także uchylenie wszystkich otrzymanych interpretacji indywidualnych, chroniących podatników, którzy rozpoczęli już konsolidację swoich rozliczeń.

Gminy, które rozpoczęły już konsolidację swoich rozliczeń, powinny zwrócić szczególną uwagę na ten przepis. Dokonanie korekt wcześniejszych okresów rozliczeniowych może się dla nich wiązać z poważnymi trudnościami oraz koniecznością zapłaty odsetek od środków europejskich, otrzymanych pierwotnie na pokrycie wydatków związanych z naliczonym podatkiem VAT kwalifikowanym. Takie problemy dotyczą obecnie m.in. Miasta Poznań, które scentralizowało swoje rozliczenia począwszy od 1 stycznia 2014 r.

Marek Urbaniak – młodszy konsultant podatkowy w Rödl & Partner w Warszawie

Artykuł ten jest kolejną publikacją cyklu „Centralizacja rozliczeń VAT w gminach” przygotowaną przez ekspertów z Kancelarii Rödl & Partner.

Na ten temat pisaliśmy 8 marca (część I), 22 marca (część 2), 5 kwietnia (część III), 19 kwietnia (część IV), 10 maja (część V) i 17 maja (część VI).

podstawa prawna: Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. DzU z 2015 r. poz. 1515 ze zm.)

podstawa prawna: Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. DzU Z 2011 r. nr 177 poz. 1054 ze zm.)

podstawa prawna: Dyrektywa 2006/112/WE i Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE.L nr 347, str. 1)

Źródło: <http://www.rp.pl/Finanse/306079994-Centralizacja-rozliczen-VAT-w-gminach.html>