

MINISTERSTWO  
INFRASTRUKTURY I ROZWOJU

DEPARTAMENT  
KOORDYNACJI WDRAŻANIA  
FUNDUSZY UNII EUROPEJSKIEJ

Warszawa, 26 stycznia 2014 r.

DKF-IV-813-44-DK/13

NK. 37/14

Urząd Marszałkowski w Toru  
BIURO PODAWCZO-KANCELARYJNE

07. STY. 2014

Ilość załączników: 2

Wg rozdzielnika

Podpis: .....

W odpowiedzi na zapytania kierowane do MRR w związku z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego (w składzie 7 sędziów) z dnia 24 czerwca 2013 r. o sygn. I FPS1/13, w załączeniu przekazuję kopię pisma Ministra Finansów z dnia 13 grudnia br., w którym organ ten odniósł się do zagadnień poruszonych w piśmie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 26 listopada br., znak: DP-I-024-721/13 (również w załączeniu).

W opinii Ministra Finansów okoliczność skierowania przez NSA pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości UE, dotyczącego podmiotowości prawnopodatkowej jednostek organizacyjnych gminy, jak również wieloletnia praktyka uznawania gminnych jednostek budżetowych za podatników VAT przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne sprawiają, iż trudno obecnie uznać za właściwą jakąkolwiek ingerencję w rozliczenia VAT dokonywane przez podmioty opodatkowane.

Z tego względu również IK NSRO stoi na stanowisku, iż do czasu rozstrzygnięcia kwestii podmiotowości prawnopodatkowej gminnych jednostek budżetowych przez TSUE, wszelkie modyfikacje systemu kwalifikowalności VAT w zrealizowanych/realizowanych projektach nie mają obecnie uzasadnienia.

Dyrektor Departamentu  
Koordynacji Wdrażania  
Funduszy UE  
Marek Kalupa

Załączniki:

- pismo z dnia 26 listopada 2013 r., znak: DP-I-024-721/13;
- pismo z dnia 13 grudnia 2013 r., znak: PTI/063/38/685/KCO/13;



NARODOWA  
STRATEGIA SPÓJNOŚCI

Ministerstwo  
Rozwoju Regionalnego  
ul. Wspólna 2/4  
00-926 Warszawa

tel. (022) 693 45 16  
fax (022) 693 47 62  
www.mrr.gov.pl  
www.funduszeuropejskie.gov.pl

UNIA  
EUROPEJSKA





**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

Sygn. s. i. w. 024-421-AB/13

Warszawa, dnia 13 grudnia 2013 r.

18/12/13

DP

PT1/063/38/685/KCO/13/RD 129120

16.12.201

KANCELARIA OGÓLNA  
MINISTERSTWA INFRASTRUKTURY I ROZWOJU

Wystąpiła dnia  
2013-12-16

Nr pisma  
153205/13

Pani

Elżbieta Bienkowska

DYREKTOR  
Biura Ministra

Wiceprezes Rady Ministrów

Minister Infrastruktury i Rozwoju

Justyna Morek

W nawiązaniu do pisma z dnia 26 listopada 2013 r. Nr DP-I-024-721/13 w sprawie podjętej w dniu 24 czerwca 2013 r. przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów uchwały sygn. akt: I FPS 1/13 w przedmiocie podmiotowości prawnopodatkowej gminnych jednostek budżetowych i powstałych na tym tle wątpliwości co do rozliczeń środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, pragnę uprzejmie przedstawić następujące stanowisko.

Analizując problematykę poruszoną w niniejszym piśmie należy przede wszystkim wskazać, że od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej Rzeczpospolita Polska jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez jej instytucje. Ustawodawstwa państw członkowskich podlegają ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonujący jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa Unii Europejskiej tj. w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) – dalej „ustawa o VAT” – jest zatem skonstruowana w oparciu o regulacje unijne wyznaczające zakres pojęciowy przedmiotu opodatkowania, podmiotów, które są uznawane za podatników, jak również określające zasady opodatkowania i zwolnienia z tego podatku.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ww. ustawy), natomiast za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ww. ustawy).



Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności w sytuacji, gdy są one dokonywane przez podatników tego podatku. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT 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. Działalność gospodarcza obejmuje 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.

Dotychczasowa praktyka organów podatkowych w zakresie interpretacji przepisów ustawy o VAT była ukierunkowana na uznawanie gminnych jednostek budżetowych za podatników podatku od towarów i usług. Praktyka ta nie była co do zasady kwestionowana przez sądy administracyjne. Jednakże w dniu 24 czerwca 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów, po rozpoznaniu zagadnienia prawnego, podjął następującą uchwałę: „w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.”.

Należy jednocześnie zauważyć, że podstawą wydania ww. uchwały był art. 15 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.) - dalej: „p.p.s.a.” (a nie - jak wskazano w ww. piśmie z dnia 26 listopada 2013 r. - art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). Uchwała z dnia 24 czerwca 2013 r. sygn. I FPS 1/13 nie była więc uchwałą mającą na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, lecz uchwałą zawierającą rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (uchwała wydana została w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. i tym samym stanowi ona tzw. uchwałę konkretną, która zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a. jest w danej sprawie wiążąca).

Nie ulega oczywiście wątpliwości, że uchwała konkretna, wiążąca w danej sprawie ma również tzw. ogólną moc wiążącą, wynikającą z art. 269 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podzieli stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.

Podkreślić jednak należy, że uchwały mają charakter wiążący jedynie względem sądów administracyjnych. Nie stanowią one natomiast źródeł prawa (co zostało wskazane w piśmie Pani Premier z dnia 26 listopada 2013 r.).

Istotne znaczenie w przedmiotowej sprawie ma fakt, iż sąd, który przedstawił zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów, na kanwie którego wydana została

uchwała z dnia 24 czerwca 2013 r. sygn. akt: I FPS 1/13, w dniu 10 grudnia 2013 r. postanowieniem sygn. akt: I FSK 311/12 skierował następujące pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”):

*„Czy w świetle art. 4 ust. 2 w związku art. 5 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 83 z dnia 30 marca 2010 r., s. 13 i nast.) jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 i nast. ze zm.), pomimo, że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”*

Należy wskazać, że w związku ze skierowaniem pytania prejudycjalnego przez Sąd, postępowanie w sprawie o sygn. I FSK 311/12, zostało zawieszone (zgodnie z art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.). W przypadku innych spraw przed sądami administracyjnymi dotyczących statusu podatkowego gminnych jednostek budżetowych przesłankę do zawieszenia postępowania stanowi art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem sąd może zawiesić postępowanie z urzędu, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku innego toczącego się postępowania administracyjnego, sądownoadministracyjnego, sądowego lub przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zatem trudno obecnie uznać – w świetle zadanego pytania prejudycjalnego, a także wspomnianej wieloletniej praktyki zarówno organów podatkowych jak i sądów administracyjnych uznawania gminnych jednostek budżetowych za odrębnych od gminy podatników podatku VAT - że na podstawie podjętej uchwały z dnia 24 czerwca 2013 r. zasadne jest rozważanie kwestii dokonywania za lata ubiegłe korekt deklaracji, faktur i prowadzonych ewidencji. Tym samym nie można również oczekiwać, ażeby w konsekwencji beneficjenci programów realizowanych przy udziale środków unijnych dokonywali zmian prowadzonych do tej pory rozliczeń otrzymywanych środków.

W konsekwencji wszelkie modyfikacje systemu, również dotyczące kwestii kwalifikowalności wydatków ponoszonych w związku z realizacją projektów finansowanych przy współudziale środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, w mojej ocenie obecnie nie mają uzasadnienia.

W takim stanie rzeczy należy uznać, że na chwilę obecną nie ma podstaw do dokonywania jakichkolwiek modyfikacji istniejących rozwiązań legislacyjnych jak i funkcjonującej od lat praktyki organów podatkowych pozytywnie weryfikowanej przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Do chwili rozstrzygnięcia kwestii podmiotowości prawnopodatkowej gminnych jednostek budżetowych przez TSUE nie ma zatem uzasadnienia do zmiany zasady traktowania tych jednostek jako odrębnych podatników VAT.

W tym kontekście za niewłaściwe, a z całą pewnością za przedwczesne należy uznać skierowane do Dyrektorów Instytucji Zarządzających pismo znak: DRC-VII-8261(0)-60-PK/13 z dnia 20 września 2013 r. Departamentu Koordynacji Programów Regionalnych i Cyfryzacji w Ministerstwie Rozwoju Regionalnego stanowiące wytyczne w zakresie zmiany sposobu rozliczania przyznanej pomocy w ramach projektów realizowanych przy współudziale środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, w którym – powołując się na uchwałę NSA – stwierdzono m.in., że „(...) Gmina – stając się podatnikiem – zyskuje możliwość odzyskania podatku naliczonego z budżetu krajowego (...)”. Treść tych wytycznych nie była konsultowana z resortem finansów. Niewątpliwie tematyka kwalifikowalności omawianych wydatków stanowi kompetencję resortu rozwoju regionalnego, niemniej jednak za przedwczesne uznaję konstruowanie wytycznych w sytuacji, gdy nie zostały jeszcze podjęte ostateczne decyzje w zakresie fundamentalnej dla sprawy kwestii tj. sposobu i zakresu zastosowania się do wykładni wskazanej z omawianej uchwały, które to kwestie leżą w gestii resortu finansów.

Z upoważnienia Ministra Finansów

SEKRETARZ STANU

Janusz Cichoń



MINISTER  
ROZWOJU REGIONALNEGO

DP-I-024-721/13

Nk 134696/13

Warszawa 26 listopada 2013 r.

Pan  
Jan Vincent Rostowski  
Wiceprezes Rady Ministrów  
Minister Finansów

*Szanowny Panie Premierze,*

w związku z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca br., sygn. I FPS 1/13, w której sąd ten stwierdził, że „w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług” (zwanego dalej VAT), zwracam się z prośbą o zajęcie stanowiska czy uchwała ta ma lub będzie miała (i ewentualnie w jakim zakresie) realny wpływ na uzyskanie przez beneficjentów w projektach realizowanych w ramach programów finansowanych ze środków UE prawa do odzyskania VAT na gruncie przepisów podatkowych. Ewentualne uzyskanie przez beneficjentów prawa do odliczenia ma bowiem bezpośrednie przełożenie na uznanie VAT za niekwalifikowany w ramach realizowanych projektów. W związku z powyższym, w kontekście przedmiotowego zagadnienia, przedstawiam do rozstrzygnięcia poniższe kwestie dotyczące interpretacji ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o finansach publicznych, a także definicji nieprawidłowości funkcjonującej w prawie UE.

Należy podkreślić, że w przypadku części projektów realizowanych w ramach programów operacyjnych (np. Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko – POIiŚ), VAT stanowił wydatek kwalifikowalny w związku z posiadaniem przez samorządowe jednostki budżetowe (dalej s.j.b.), najczęściej operatora wytworzonej w ramach projektu infrastruktury, odrębnej od beneficjenta podmiotowości prawnej w zakresie podatku od towarów i usług. Okoliczność ta była potwierdzona posiadaniem odrębnego Numeru Identyfikacji Podatkowej, nadanego przez właściwy organ podatkowy, a brak prawa do odzyskania VAT przez beneficjentów POIiŚ, uwzględniający ww. okoliczność, mógł być wykazywany również w formie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, wydawanych w imieniu Ministra Finansów na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Sprawa jest o tyle istotna, że w programach operacyjnych (w tym również w regionalnych programach operacyjnych) obowiązują wytyczne w zakresie kwalifikowalności, zgodnie z którymi VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny wówczas, gdy beneficjent nie ma prawnej możliwości jego odzyskania (jest to odzwierciedleniem przepisów prawa UE – np. art. 7 ust. 1 lit. d rozporządzenia nr 1080/2006). Rozstrzygnięcia wymaga zatem kwestia dalszego rozliczania VAT przez s.j.b., a w przypadku przejęcia przez gminy zakresu rozliczeń obsługiwanego dotychczas przez te jednostki – o zakres przysługującego gminie „prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego” co będzie miało bezpośredni wpływ na kwalifikowalność VAT w konkretnych projektach, w których gminy są beneficjentami.

Dodatkowo należy stwierdzić, że uchwały NSA mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) mają charakter interpretacyjny i nie stanowią źródeł prawa (nie zmieniają obowiązującego stanu prawnego).

Z uwagi na powyższe ustalenia wymaga data nabycia przez beneficjentów prawa do odzyskania VAT, w szczególności zaś wskazanie, czy uchwała NSA może być traktowana jako zdarzenie powodujące w każdym przypadku powstanie prawa do odzyskania VAT po stronie jednostek samorządu terytorialnego, czy też mogą wystąpić sytuacje, w których dla powstania prawa do odzyskania VAT konieczne jest najpierw

pozbawienie s.j.b. statusu podatników podatku od towarów i usług na podstawie odrębnego aktu administracyjnego. Należy zauważyć, że w swojej uchwale NSA nie określił zarówno formy, jak i daty, od której samorządowe jednostki budżetowe, którym przyznano status podatnika i nadano odrębny NIP, tracą podmiotowość prawnopodatkową. Dlatego zwracam się z prośbą o wyrażenie w tej sprawie opinii przez Ministerstwo Finansów, jako resort właściwy w obszarze regulacji prawnych dotyczących podatku od towarów i usług. Wątpliwości budzi również kwestia odzyskiwania środków, które zgodnie z prawem zostały uznane za wydatki kwalifikowalne jeszcze przed dniem wydania uchwały NSA. W ocenie MRR powstaje również problem wskazania, na gruncie ustawy o finansach publicznych, podstawy prawnej dla orzeczenia ewentualnego zwrotu środków w tym zakresie. Wydaje się zatem niezbędne określenie od jakiego momentu i do jakich jednostek należy (ewentualnie) zmodyfikować zasady rozliczania VAT. Dodatkowo w odniesieniu do kwestii ewentualnego naliczania odsetek, w ocenie MRR odpowiedzialność za zmianę interpretacji przepisów prawa nie powinna być ponoszona przez beneficjentów, odsetki nie powinny być więc naliczane za okres przed podjęciem uchwały NSA oraz za czas wymagany dla pozbawienia s.j.b. statusu podatników podatku od towarów i usług w sytuacji, gdyby taka sytuacja wymagała wydania przez właściwy organ odpowiedniego aktu.

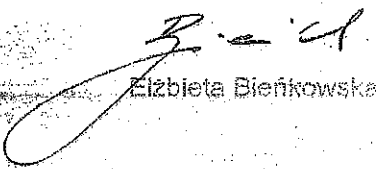
Niezależnie od powyższego należy również rozstrzygnąć, czy ewentualna odpowiedzialność beneficjentów z tytułu kwalifikowalności VAT stanowiłaby nieprawidłowość w rozumieniu art. 2 pkt 7 rozporządzenia nr 1083/2006. Z przepisu tego wynika bowiem, że zaistnienie nieprawidłowości związane jest w wystąpieniem określonych przesłanek. W związku z tym, że nastąpiła zmiana interpretacji – na co gminy i s.j.b. nie miały wpływu – wnoszę o potwierdzenie, że nie mielibyśmy do czynienia z nieprawidłowościami w powyższym rozumieniu.

Ponadto wydaje się zasadne, aby w związku z brakiem winy po stronie beneficjentów, w sytuacji utraty przez nich ewentualnego prawa do odzyskania VAT w związku z upływem czasu na odliczenie lub zwrot podatku, a także w sytuacji, gdy beneficjent nie spełnił innych wymogów umożliwiających odzyskanie VAT, w przypadkach podniesionych w przyszłości przez audyt unijny, odpowiedzialność za zwrot środków do Komisji Europejskiej ponosił Skarb Państwa.

Na kanwie tej sprawy, należy zwrócić uwagę, że analogiczny problem może dotyczyć również wyroku WSA w Gdańsku z dnia 24 października 2013 r., w którym sąd orzekł, że zakład budżetowy nie może być podatnikiem VAT, co zmienia przyjętą dotychczas w tym zakresie interpretację i może mieć również wpływ na powstanie prawa do odzyskania VAT w wielu projektach współfinansowanych z funduszy europejskich, w których VAT był uznany dotychczas za kwalifikowalny. Zatem uprzejmie proszę o stanowisko w zakresie powyższych wątpliwości również w stosunku do kwestii zakładów budżetowych.

Mając na uwadze powyższe, proszę o pilną odpowiedź Ministerstwa Finansów odnośnie do propozycji MRR, zarówno w odniesieniu do możliwości stosowania interpretacji wynikającej z uchwały NSA do czynności dokonanych przed jej wydaniem, wykładni przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (powstanie prawa do odzyskania VAT przez beneficjentów i utrata podmiotowości prawnopodatkowej przez s.j.b.), ustawy o finansach publicznych (w zakresie podstawy prawnej zwrotu środków i naliczania odsetek), jak i opinii w zakresie spełniania definicji nieprawidłowości i rozstrzygnięcia o odpowiedzialności finansowej Skarbu Państwa w sytuacji niezawinionej utraty prawa do odzyskania VAT przez beneficjentów) zarówno w odniesieniu do s.j.b. jak i zakładów budżetowych.

Z poważaniem

  
Elżbieta Bienkowska