

UZASADNIENIE

I. Potrzeba regulacji

29 września 2015 r. zapadł wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, zgodnie z którym art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹, dalej „Dyrektywa 2006/112/WE” należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Zdaniem TSUE jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność tą ponosi wyłącznie gmina), ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu Gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

W konsekwencji zapadłego wyroku należy uznać, że jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego (zwanej dalej również samorządem), która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach samorządu (pomiędzy jej jednostkami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny.

Wyrok TSUE nie dotyczył samorządowych zakładów budżetowych, jednakże tezy w nim zawarte znajdują odpowiednie zastosowanie do samorządowych zakładów budżetowych. Kwestia ta została rozstrzygnięta przez Naczelnego Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów, w związku z postanowieniem NSA sygn. akt. I FSK 1725/14 z 17 marca 2015 r. NSA udzielając odpowiedzi na zadane pytanie wskazał, iż w świetle art. 15 ust. 1, art. 86 ust. 1 oraz art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (zwanej dalej „ustawą o VAT”) Gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, o ile są przez niego wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Uzasadniając podjętą uchwałę NSA z 26 października 2015 r. sygn. akt I FPS 4/15 wskazał powyższy wyrok TSUE z 29 września 2015 r. i podkreślił, iż w wyroku tym Trybunał udzielił bardzo szczegółowych wskazówek dotyczących warunków, jakie muszą spełniać publiczne jednostki organizacyjne aby mogły one być uznane za podatników VAT czynnych, tj. działanie we własnym imieniu i na własny rachunek, ponoszenie ryzyka gospodarczego, brak hierarchicznego podporządkowania, itp. W tym kontekście NSA wskazał, iż pomimo większego niż jednostki budżetowe stopnia samodzielności zakładu budżetowego, nie może on być uznany za odrębnego od Gminy podatnika VAT, nie spełnia bowiem ww. warunków – nie jest wystarczająco samodzielny. NSA wskazał również, iż dotychczasowe orzecznictwo NSA w tej materii należy uznać za nieaktualne. Podatnikiem i stroną w kontaktach na zewnątrz jest wyłącznie Gmina.

W konsekwencji podjętej przez NSA uchwały należy uznać, że zakłady budżetowe – tak jak i jednostki budżetowe – nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o podatku

¹ Dz. Urz. UE. L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

od towarów i usług, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach samorządu (zarówno pomiędzy jednostkami budżetowymi, jak i zakładami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny.

Mając na uwadze wyrok TSUE oraz uchwałę NSA niezbędne jest dokonanie jak najszybszej centralizacji rozliczeń w zakresie podatku VAT w samorządach. Centralizacja ta musi objąć utworzone przez samorząd zarówno jednostki budżetowe, jak zakłady budżetowe. Wykonanie wyroku musi jednak odbyć się z zapewnieniem samorządom stosownego czasu na dostosowanie rozliczeń. Przyjęta w projekcie koncepcja zakłada zatem obowiązkową centralizację rozliczeń „w przód” jednak dopiero od połowy roku 2016 r. W sytuacji więc złożenia przez jednostkę samorządu terytorialnego stosownego zawiadomienia o wyborze rozliczania przez utworzone przez nią jednostki organizacyjne – odrębnie od niej – podatku VAT rozliczenia dokonane do połowy roku 2016 r. nie będą kwestionowane.

Podkreślenia wymaga, że wybór rozliczania odrębnego wiąże się z określonymi korzyściami (pewność niekwestionowania rozliczeń), jednakże pociąga za sobą konieczność traktowania rozliczeń pomiędzy jednostkami organizacyjnymi gminy jako dokonywanych odrębnie, ze wszystkimi tego konsekwencjami, w tym braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacjach będących przedmiotem analizy TSUE, czy też kontynuacji stosownych postępowań wymiarowych wyłącznie w odniesieniu do odrębnych rozliczeń. Nie jest bowiem dopuszczalne stosowanie tez wyroku TSUE wybiórczo, np. wyłącznie w odniesieniu do podatku naliczonego, z pominięciem konieczności odprowadzenia podatku należnego czy też „wybrania” rozliczeń z przeszłości, nieobjętej przedawnieniem, w odniesieniu do których samorząd dokona rozliczenia scentralizowanego, z równoczesnym pozostawieniem innych dokonanych odrębnie. Status podatnika ma bowiem charakter obiektywny i przy ciągłości prowadzenia działalności nie podlega zmianom.

Projektowane regulacje zapewniają jednostkom samorządu terytorialnego instrumenty prawne zarówno wspomagające proces centralizacji w wymiarze formalno-prawnym, jak i minimalizujące uciążliwości z tym związane. Celem wsparcia samorządów w wymiarze finansowym przewiduje się brak konieczności zwrotu środków europejskich w przypadku korzystania przez nie z programów tak finansowanych w takim zakresie, w jakim wskutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości nastąpiła zmiana wysokości wydatku kwalifikowalnego związanego z zakupem tych towarów i usług. Brak konieczności zwrotu tych środków przez samorządy nie zwalnia jednak Polski z konieczności ich zwrotu do Komisji Europejskiej, zwrot ten jednak nastąpi bez obciążania beneficjentów jego kosztami. Proponowane przepisy porządkują też sytuacje przejściowe związane z obowiązkową od 1 lipca 2016 r. centralizacją rozliczeń oraz wprowadzają zasady korygowania rozliczeń w okresach przed tą datą.

II. Zakres regulacji

Identyfikując problemy natury prawnej i organizacyjnej związane z obowiązkową „centralizacją” rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego projektowana regulacja (**art. 1**) została ujęta w następujących rozdziałach:

- Rozdział 1 – Przepisy ogólne;
- Rozdział 2 – Dokonywanie rozliczeń pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a Skarbem Państwa z tytułu środków uzyskanych przez jednostki samorządu terytorialnego w ramach programów finansowanych ze środków europejskich na realizację ich zadań w zakresie inwestycji oraz zwrotu tych środków do budżetu państwa w przypadku zmiany kwalifikowalności wydatków na skutek wyroku TSUE;

- Rozdział 3 – Dokonywanie rozliczeń przez jednostki samorządu terytorialnego w podatku od towarów i usług za okres rozliczeniowy upływający 30 czerwca 2016 r. oraz okresy rozliczeniowe poprzedzające ten okres;
- Rozdział 4 – Dokonywanie korekt rozliczeń przez jednostki samorządu terytorialnego w podatku od towarów i usług za okres rozliczeniowy upływający 30 czerwca 2016 r. oraz okresy rozliczeniowe poprzedzające ten okres, nieobjęte przedawnieniem, w których jednostka samorządu terytorialnego rozliczała się odrębnie od samorządowych jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych;
- Rozdział 5 – Zmiany w przepisach obowiązujących;
- Rozdział 6 – Przepisy przejściowe i końcowe.

Art. 2 zawiera słowniczek pojęć używanych na potrzeby regulacji zawartych w projekcie. Wszystkie użyte w projekcie ustawy określenia, w szczególności podatek od towarów i usług, podatek należny, podatek naliczony mają znaczenie nadane im ustawą o VAT (**art. 2 ust. 1 projektu**). Pojęcia niezdefiniowane ustawą o VAT zostały określone w **art. 2 ust. 2 projektu**. Dla celów projektu regulacji przez jednostkę organizacyjną należy rozumieć utworzone przez nią samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe (**art. 2 ust. 2 pkt 2 projektu**). Nie ma potrzeby wyodrębnić tutaj urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego ponieważ dotychczas jednostka samorządu rozliczała się dla celów podatku VAT za pośrednictwem urzędu. Słowniczek w **art. 2 ust. 2 pkt 3 projektu** określa co należy rozumieć przez „środki europejskie” na które powołuje się projektowana ustawa. Będą to środki, o których mowa w art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³. Słowniczek nadaje też znaczenie pojęciu wydatek kwalifikowalny (**art. 2 ust. 2 pkt 4 projektu**).

III. Rozliczenie środków europejskich

Projektowany **art. 3** jest dedykowany samorządom realizującym do końca 2015 r. inwestycje finansowane ze środków europejskich, w sytuacji gdy finansowaniu jako wydatek kwalifikowalny podlegał także podatek naliczony przy zakupie towarów i usług w ramach tej inwestycji, z racji braku prawa do jego odliczenia przez samorząd. W przypadku gdy wyrok TSUE miał wpływ na zmianę kwalifikowalności takiego wydatku, tzn. wskutek wykładni dokonanej przez TSUE okazało się, że samorząd w chwili ponoszenia wydatku dysponował jednak prawem do dokonania odliczenia podatku naliczonego, samorząd proponowanym przepisem zostanie zwolniony z obowiązku zwrotu środków europejskich wydatkowanych w sposób nieuzasadniony – jak się okazało w następstwie wyroku TSUE – na zapłatę tego podatku. Warunkiem zwolnienia samorządu z konieczności zwrotu środków europejskich będzie brak dokonania odliczenia podatku naliczonego z ww. tytułu, również w ramach korekty deklaracji w trybie przewidzianym art. 86 ust. 13 lub art. 91 ust. 7-7d ustawy o VAT, w zakresie czego samorząd będzie zobowiązany do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej w terminie do 31 stycznia 2016 r. (**art. 3 ust. 1 i 2 projektu**). Wzór tego oświadczenia stanowi **załącznik nr 1 do projektowanej ustawy**.

Regulacja ta znajdzie zastosowanie wyłącznie do wydatków kwalifikowalnych obejmujących podatek od towarów i usług poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki organizacyjnie zgodnie z już zawartymi i nierozliczonymi na dzień wejścia w życie

³ Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

projektowanej ustawy umowami o dofinansowaniu, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju⁴ (**art. 3 ust. 3 projektu**).

W przypadku dokonywania korekt deklaracji VAT samorząd będzie ponownie zobowiązany do złożenia oświadczenia – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań – czy korekta ta obejmuje wydatki w odniesieniu do których jednostka samorządu terytorialnego została zwolniona z obowiązku zwrotu niezasadnie wydatkowanych środków unijnych – **art. 10 ust. 2 pkt 4 projektu**. Wzór tego oświadczenia stanowi **załącznik nr 3 do projektu**.

Podjęcie jednak decyzji przez samorząd o skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku VAT, z tytułu wydatków w odniesieniu do których nastąpiła zmiana kwalifikowalności, oznacza konieczność zwrotu środków unijnych wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków do dnia dokonania ich zwrotu (**art. 4 ust. 2 projektu**). Termin zwrotu tych środków wraz z odsetkami uzależniony będzie od terminu dokonania tego odliczenia. Jeśli odliczenie będzie miało miejsce przed dniem wejścia w życie projektowanych regulacji – zwrot środków europejskich musi nastąpić w terminie miesiąca licząc od dnia wejścia w życie tych regulacji (**art. 4 ust. 1 pkt 1 projektu**). Jeśli natomiast samorząd dokona odliczenia od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy zwrot będzie musiał nastąpić najpóźniej w terminie miesiąca od dnia dokonania tego odliczenia w składanej deklaracji dla podatku od towarów i usług (**art. 4 ust. 1 pkt 2 projektu**).

IV. Centralizacja rozliczeń

Projektowane regulacje zakładają obowiązkową centralizację rozliczeń VAT w samorządach od rozliczenia za miesiąc lipiec 2016 r. (jeśli samorząd rozlicza się miesięcznie) lub trzeci kwartał 2016 r. (jeśli samorząd wybrał rozliczanie kwartalne) – **art. 5 ust. 1 projektu**. Samorzady mogą jednak zdecydować o wcześniejszym wspólnym rozliczaniu się ze swoimi jednostkami (**art. 5 ust. 3 projektu**). Warunkiem niekwestionowania odrębnych rozliczeń jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych za okresy rozliczeniowe przed centralizacją rozliczeń jest złożenie przez jednostkę samorządu terytorialnego w terminie do 31 stycznia 2016 r. stosownego oświadczenia do naczelnika urzędu skarbowego o wybranym terminie centralizacji (**art. 5 ust. 2 projektu**). Wzór tego oświadczenia stanowi **załącznik nr 2 do projektu**. W przypadku wyboru daty wcześniejszej, w tym przed wejściem w życie projektowanych regulacji, oświadczenie powinno zostać odpowiednio zmodyfikowane (**art. 5 ust. 3 projektu**). Samorzady, które dokonają centralizacji wcześniej niż przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, zostaną także objęte tą ustawą, w tym m.in. zyskają prawo do stosowania zwolnienia podmiotowego do czasu dokonania centralizacji, pod warunkiem poinformowania właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego w terminie do 31 stycznia 2016 r., z jaką datą zaprzestano rozliczania odrębnego w VAT.

Celem utrzymania – zgodnie z decyzją samorządu – najpóźniej do końca czerwca 2016 r. odrębnego rozliczania VAT przez jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe niezbędne jest zapewnienie możliwości korzystania do tej daty ze zwolnienia tzw. podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT (według stanu na dzień 1 stycznia 2015 r.), tym jednostkom, które na dzień 29 września br. (data wydania wyroku TSUE) z tego zwolnienia korzystały (**art. 5 ust. 4 projektu**). Zwolnienie to będzie przysługiwać jednostkom

⁴ Dz. U. z 2014 r. poz. 1649, z późn. zm.

organizacyjnym samorządów na warunkach określonych w tym przepisie, o ile do dnia wejścia w życie projektowanych przepisów jednostki te nie utraciły prawa do jego stosowania lub z tego zwolnienia nie zrezygnowały.

Opisane zasady znajdą również zastosowanie do tych samorządów, które na dzień wydania wyroku TSUE dokonały już częściowej centralizacji, tj. rozliczały podatek VAT razem z utworzonymi przez siebie jednostkami budżetowymi, natomiast utworzone przez nie zakłady budżetowe dokonywały jeszcze rozliczeń w VAT odrębnie (**art. 5 ust. 5 projektu**).

Kolejne przepisy regulują kwestie przejściowe związane z centralizacją.

Zasady wyliczania proporcji

W **art. 6 projektu** zostały określone zasady wyliczania proporcji przy rozliczaniu VAT w sytuacji, gdy jednostka samorządu terytorialnego rozpoczęła w roku 2015 lub 2016 rozliczanie VAT wraz z wszystkimi przez siebie utworzonymi jednostkami organizacyjnymi. Do końca roku odpowiednio 2015 lub 2016 przyjmuje się dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, proporcję wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej, w tym dla urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, działającego w formie samorządowej jednostki budżetowej, zgodnie z art. 90 ust. 3-6, 9a i 10 ustawy o VAT, w przypadku wykonywania przez tą jednostkę czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług oraz czynności zwolnionych z tego podatku (**art. 6 ust. 1 projektu**). Powyższa regulacja będzie miała również zastosowanie w przypadku, gdy jednostka organizacyjna korzystała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT, lub świadczyła wyłącznie czynności zwolnione od podatku, o których mowa w art. 43 ustawy o VAT, z tym że proporcja o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT wyliczana będzie zgodnie z art. 90 ust. 8 i 9 tej ustawy, bez konieczności uzgadniania jej z naczelnikiem urzędu skarbowego. Korekta wynikająca z art. 91 ustawy o VAT w tym przypadku będzie uwzględniała sprzedaż zwolnioną na podstawie art. 113 tej ustawy – do połowy roku (**art. 6 ust. 2 projektu**).

Zasada ta (obliczanie proporcji wstępnej i korekty rocznej) zostanie utrzymana w latach następnych (przewiduje się stosowną nowelizację ustawy o VAT w tym zakresie).

Powyższe zasady znajdą zastosowanie również w przypadku gdy jednostka samorządu terytorialnego rozpoczęła w roku 2015 lub 2016 rozliczanie VAT wraz z wszystkimi przez siebie utworzonymi jednostkami organizacyjnymi, natomiast przed 2016 r. rozpoczęła rozliczanie VAT wraz z utworzonymi przez siebie zakładami budżetowymi (**art. 6 ust. 3 projektu**). W takiej sytuacji przewiduje się, że do czasu centralizacji z zakładami budżetowymi jednostka samorządu terytorialnego będzie stosowała jeden wskaźnik liczony dla całej jednostki (scentralizowanej z samorządowymi jednostkami budżetowymi), a zakłady budżetowe osobny wskaźnik. Po ostatecznej centralizacji z zakładami budżetowymi wskaźnik ten będzie już liczony osobno dla samorządowych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Ponieważ korekta roczna, o której mowa w art. 91 ustawy o VAT, polega na „urealnieniu” proporcji wstępnej z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, samorzady dokonując jej za rok 2016 (w rozliczeniu za styczeń lub I kwartał 2017 r.) winny sporządzić ją odrębnie dla każdej utworzonej przez siebie jednostki organizacyjnej.

Kasy rejestrujące

Proces centralizacji wymaga również rozstrzygnięcia kwestii ewidencjonowania przez jednostkę samorządu terytorialnego sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy zastosowaniu kas rejestrujących. Centralizacja rozliczeń – bez zmiany stosownych przepisów w zakresie kas rejestrujących – oznaczałaby bowiem konieczność wymiany wszystkich dotychczas użytkowanych przez jednostki organizacyjne samorządu kas fiskalnych oraz zakup nowych dla tych jednostek, które dotychczas korzystały ze zwolnienia z ewidencjonowania obrotu.

W przypadku wyboru pierwszej opcji przez jednostkę samorządu terytorialnego nie byłaby ona zobowiązana do zwrotu wykorzystanej przez jednostkę organizacyjną ulgi z tytułu zakupu kasy. Bowiem zgodnie z art. 9 projektowanej ustawy jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia wspólnego rozliczania, we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki swojej jednostki organizacyjnej, która przestała być wyodrębnionym podatnikiem – w zakresie, w jakim dotyczą one podatku od towarów i usług, również w odniesieniu do rozliczeń za okresy przed podjęciem wspólnego rozliczania.

Przepis ten stanowi o sukcesji praw i obowiązków jednostki samorządu terytorialnego z dniem podjęcia wspólnego rozliczania ze swoją jednostką organizacyjną (nie później niż 1 lipca 2016 r.), w związku z centralizacją nie wystąpią więc przesłanki do zwrotu wykorzystanej przez jednostkę organizacyjną ulgi z tytułu zakupu kas, wymienione w art. 111 ust. 6 ustawy o VAT oraz w § 6 ust. 1 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących, ponieważ nie nastąpi zaprzestanie ich używania. Celem zminimalizowania jednak kosztów finansowych dla samorządów w tym obszarze, przewiduje się możliwość dalszego ewidencjonowania obrotu przy pomocy kas, których fiskalizacji dokonały jednostki organizacyjne, jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r. (**art. 7 ust. 1 projektu**). Regulacja ta zwolni samorządy z obowiązku wymiany tych kas (lub ich pamięci fiskalnych) i umożliwi ewidencjonowanie obrotu za pomocą kas już posiadanych, pomimo ich „zafiskalizowania” na jednostkę organizacyjną samorządu. Zaproponowane rozwiązanie stanowi wyjątek od ogólnych zasad uzasadniony bardzo szczególną sytuacją, w jakiej znalazły się samorządy po wyroku TSUE.

Równocześnie projektowane przepisy utrzymują do 31 grudnia 2016 r. zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas fiskalnych dla tych jednostek organizacyjnych, które na dzień poprzedzający wejście w życie projektowanej ustawy, korzystały z takiego zwolnienia (**art. 7 ust. 2 projektu**). Brak tego przepisu oznaczałby konieczność zakupu kas fiskalnych dla wszystkich jednostek organizacyjnych, dotychczas korzystających ze zwolnienia z takiego obowiązku.

Ewentualnie dalsza kontynuacja przedmiotowego zwolnienia zostanie przeanalizowana w pracach nad projektem przepisów wykonawczych w zakresie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy fiskalnej.

Z uwagi na fakt, że centralizacja rozliczeń może być przyczyną konieczności zakupu przez samorząd po 31 grudnia 2016 r. (data utraty przejściowego zwolnienia, o którym mowa w proponowanym art. 7 ust. 2 projektu) znacznych ilości kas rejestrujących uzasadnione jest wyjątkowe przedłużenie partycypacji przez budżet państwa w kosztach zakupu tych kas – zagwarantowanej w obecnych przepisach jedynie w odniesieniu do kas zakupionych na moment powstania obowiązku rozpoczęcia ewidencjonowania. W przypadku zatem zakupu kas do 31 grudnia 2017 r. jednostka samorządu terytorialnego, która będzie zobowiązana do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących od 1 stycznia 2017 r. i która rozpocznie to ewidencjonowanie w obowiązujących terminach będzie mogła odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych

na dzień rozpoczęcia (powstania) obowiązku ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku od towarów i usług), nie więcej jednak niż 700 zł (**art. 7 ust. 3 projektu**).

Wyrejestrowanie jednostek organizacyjnych

Z dniem od którego jednostki organizacyjne utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego nie będą już rozliczać VAT odrębnie naczelnik urzędu skarbowego na podstawie otrzymanego zawiadomienia wykreśli z urzędu te jednostki z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym wykreśleniu (**art. 8 projektu**).

Sukcesja prawa i obowiązków

Projektowany **art. 9** dotyczy sukcesji praw i obowiązków jednostki samorządu terytorialnego, która z dniem podjęcia wspólnego rozliczania wstępuje we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki swojej jednostki organizacyjnej, która przestała być wyodrębnionym podatnikiem podatku VAT. Przepis ten będzie miał zastosowanie odpowiednio do rozliczeń za okresy przed podjęciem wspólnego rozliczania. Podobnie będzie w przypadku postępowań prowadzonych w odniesieniu do jednostek organizacyjnych samorządu na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ zwanej dalej „Ordynacja podatkowa” w zakresie podatku VAT, których wszczęcie (z urzędu lub na wniosek) miało miejsce przed dokonaniem centralizacji (**art. 15 ust. 1 i 2 projektu**). Postępowanie takie będzie prowadzone nadal, jednakże już w odniesieniu do samorządu, przy czym będzie ono toczyło się tylko w ramach rozliczenia jednostki organizacyjnej (nie będzie dotyczyło rozliczenia scentralizowanego, z pewnymi jednak wyjątkami wskazanymi w tym przepisie).

Proponowana regulacja zapewni wejście z dniem centralizacji w prawa i obowiązki przez jednostkę samorządu terytorialnego także w odniesieniu do rozliczeń przeszłych. Nie będzie zatem konieczne wystawianie faktur korygujących zmieniających dane sprzedawcy i nabywcy, gdyż jednostka samorządu terytorialnego wchodząc w prawa i obowiązki swoich jednostek nabyte również prawo do odliczenia z faktur wystawionych na swoje jednostki organizacyjne.

Po centralizacji na fakturach wystawianych na jednostkę samorządu terytorialnego (np. gminę) będą mogły być zamieszczane dodatkowe informacje w postaci nazwy konkretnej jednostki organizacyjnej (np. szkoły), której będą dotyczyły rozliczenia (przykładowo rozliczenie za media).

V. Korekta rozliczeń dokonywanych przed podjęciem rozliczenia scentralizowanego

W rozdziale tym zostały uregulowane szczególne zasady korygowania rozliczeń w podatku VAT dokonywanych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz utworzone przez nią jednostki organizacyjne przed podjęciem rozliczenia scentralizowanego, zmierzające do rozciągnięcia wspólnego rozliczania na przeszłe okresy rozliczeniowe.

Art. 10 projektu określa warunki, które – oprócz wymogów przewidzianych przepisami ustawy o VAT oraz Ordynacji podatkowej – muszą być łącznie spełnione aby można było taką korektę złożyć. Mianowicie, samorząd dokonując korekt musi:

⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

- złożyć korektę najpóźniej w terminie roku, licząc od końca roku, w którym wejdzie w życie projektowana ustawa,
- przedłożyć wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem nazwy oraz numeru identyfikacji podatkowej,
- uwzględnić w korektach rozliczenia wszystkich utworzonych przez siebie jednostek organizacyjnych,
- złożyć korekty za wszystkie okresy rozliczeniowe nieobjęte przedawnieniem, w których rozliczała się jako odrębny od swoich jednostek organizacyjnych podatnik;
- złożyć oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, czy korekta obejmuje wydatki, dla których odstąpiono na podstawie projektowanych przepisów od obowiązku zwrotu środków europejskich (wzór tego oświadczenia stanowi **załącznik nr 3 do projektu**);
- załączyć pisemne uzasadnienie przyczyn dokonanych korekt deklaracji.

Złożone korekty zastąpią wszystkie odrębne rozliczenia dla celów VAT złożone przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz utworzone przez nią jednostki organizacyjne. Dotyczy to również okresów rozliczeniowych objętych decyzją ostateczną. (**art. 11 ust. 1 i 2 projektu**).

Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekt przeszłych rozliczeń w VAT:

- od strony podatku należnego będzie obowiązana do uwzględnienia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego z tytułu sprzedaży dokonywanej przez wszystkie utworzone przez nią jednostki organizacyjne (**art. 12 ust. 1 projektu**). Jednostka samorządu terytorialnego będzie musiała dokonać również korekty rozliczeń wewnętrznych (na rzecz „swoich” jednostek organizacyjnych), chociaż i tak większość tych rozliczeń korzystała ze zwolnienia z VAT. Samorządy będą musiały dokonać również korekty tych rozliczeń w przypadku gdy jednostka budżetowa danego samorządu świadczyła usługi na rzecz innej jednostki budżetowej powołanej przez inny samorząd, ponieważ wskutek zmiany rozliczeń „wstecz” zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT będzie nieuzasadnione. W sytuacji, gdy jednostki organizacyjne korzystały ze zwolnienia „podmiotowego” podstawa opodatkowania oraz wysokość podatku należnego będzie ustalana zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 85 i art. 146b ustawy o VAT, tj. metodą „w stu” (**art. 12 ust. 2 projektu**). W takiej sytuacji samorząd nie będzie zobowiązany do wystawienia faktur lub faktur korygujących, chyba że takie żądanie zgłosi nabywca w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano korekty rozliczeń. Fakturę (fakturę korygującą) należy wówczas wystawić nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania (**art. 12 ust. 3 i 4 projektu**);
- od strony podatku naliczonego będzie uprawniona (na podstawie projektowanego **art. 9 i art. 13**) do uwzględnienia kwot podatku naliczonego (na zasadach oczywiście wynikających z ustawy o VAT) wynikających z faktur wystawionych przez dostawców towarów i usług na utworzone przez siebie jednostki organizacyjne, przy czym w dokonanych korektach musi uwzględnić:
 - zakres wykorzystywania towarów i usług do działalności gospodarczej obliczany zgodnie z art. 86 ust. 1 i ust. 7b ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r.) oraz art. 86 ust. 2a i ust. 7b ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.) odrębnie dla każdej swojej jednostki organizacyjnej, jeśli jednostka taka wykonywała czynności pozostające poza działalnością gospodarczą;

- proporcję wyliczoną zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT odrębnie dla każdej swojej jednostki organizacyjnej, jeśli jednostka taka wykonywała czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług i czynności zwolnione z VAT;
- korekty dokonywane zgodnie z art. 90a i 90c oraz art. 91 ustawy o VAT odrębnie dla każdej swojej jednostki organizacyjnej, jeśli zaistniały okoliczności wskazane w tych przepisach.

Jednostka samorządu terytorialnego będzie musiała dokonać również korekty rozliczeń wewnętrznych po stronie podatku naliczonego (chyba że rozliczenia te były objęte zwolnieniem z VAT).

Podkreślenia wymaga, że decyzja samorządu o dokonaniu centralizacji wstecz w sytuacji gdy od dnia centralizacji upłynęło przykładowo kilka miesięcy może skutkować koniecznością ponownego „przeliczenia” wszystkich rozliczeń w VAT złożonych po 30 czerwca 2016 r., w tym koniecznością dokonania ponownej korekty z art. 90 i 91 ustawy o VAT (zmienia się dane o sprzedaży zwolnionej i opodatkowanej).

VI. Zmiany w przepisach obowiązujących

W **art. 14** wprowadza się zmiany do art. 15 i 16 ustawy o finansach publicznych, które regulują kwestie związane przekazywaniem przez jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku VAT związanych z zakładem budżetowym. Zmiany te umożliwią przekazywanie kwot do zakładu budżetowego w sytuacji, gdy jednostka samorządu terytorialnego otrzyma zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającej z deklaracji podatkowej.

VII. Przepisy przejściowe i końcowe

Projektowany **art. 15** zawiera regulację, która umożliwi organom podatkowym kontynuowanie w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego postępowań z urzędu lub na wniosek wszczętych zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej lub przepisami o kontroli skarbowej prowadzonych dotychczas w odniesieniu do jednostek organizacyjnych. Przepis omówiono także w części IV uzasadnienia.

Przepis ten jest uzupełnieniem sukcesji podatkowej uregulowanej w projektowanym art. 9 i dotyczy postępowań prowadzonych z urzędu lub wszczętych na wniosek w toku, w sytuacji, gdy jednostka samorządu terytorialnego jeszcze nie dokonała centralizacji. W tym przypadku jednostka samorządu terytorialnego „wstępuje” w prowadzone postępowania, jednakże postępowania te będą obejmowały tylko rozliczenie danej jednostki organizacyjnej. Tym samym projektowany przepis przewiduje prowadzenie postępowania w podatku od towarów i usług tylko w odniesieniu do danej jednostki organizacyjnej (w wąskim wymiarze), przy czym stroną postępowania będzie już jednostka samorządu terytorialnego, która utworzyła daną jednostkę i do której jednostka ta organizacyjnie i prawnie przynależy.

Projektowane **ust. 3-6 art. 15** regulują przypadki, gdzie postępowanie jest prowadzone a jednostka samorządu terytorialnego złoży korektę rozliczenia, zgodnie z art. 10 projektu. W takim przypadku postępowanie obejmie już scentralizowane rozliczenie samorządu (wraz z utworzonymi jednostkami organizacyjnymi). Jeśli jednak jednostka samorządu terytorialnego w trakcie takiego postępowania złoży oświadczenie o planowanym dokonaniu korekty, o której mowa w projektowanym art. 10, postępowanie zostanie zawieszona do czasu złożenia tych korekt, nie dłużej jednak niż do końca 2017 r. (**ust. 4 art. 15 projektu**). W przypadku złożenia korekty, postępowanie obejmuje rozliczenie wspólne jednostki samorządu terytorialnego wraz z utworzonymi przez nią jednostkami organizacyjnymi.

W przypadku niezłożenia korekty postępowanie będzie obejmowało tylko rozliczenie jednostki organizacyjnej samorządu.

Zgodnie z **art. 16** ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

VIII. Uwagi końcowe

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) projekt ustawy zostanie zamieszczony na stronie RCL.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.), w związku z tym nie podlega notyfikacji w trybie przewidzianym tymi przepisami.

Projekt nie pozostaje w sprzeczności z przepisami Unii Europejskiej.

Jolanta Walikowska
Główny specjalista
Departament Podatku od Towarów i Usług
Wydział Spraw Systemowych (PT 10)
Tel. 694 3638