



**Stanowisko**  
**Zarządu Śląskiego Związku Gmin i Powiatów**  
**z dnia 12 maja 2016 r.**

w sprawie: **kwalifikowalności podatku VAT w związku z inwestycjami w zakresie gospodarki wodno-ściekowej współfinansowanymi ze środków Funduszu Spójności**

## **1. Opis stanu faktycznego**

W 2004 roku wiele samorządów woj. śląskiego złożyło wnioski do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej o dofinansowanie w ramach Funduszu Spójności, w większości przypadków związane z gospodarką wodno-ściekową (w ich przygotowaniu czynny udział brali przedstawiciele Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Ministerstwa Środowiska).

W kosztach kwalifikowanych mieściły się wydatki na VAT. Dofinansowanie z Funduszu Spójności miało stanowić 75% kosztów kwalifikowanych. Projekty miały być realizowane w 3 sektorach – sieci wodociągowej, sieci kanalizacyjnej, w tym kanalizacji deszczowej i w zakresie oczyszczania ścieków przez gminy. Majątek wytworzony w ramach projektu miał zostać, zgodnie ze studium wykonalności, przekazany aportem przedsiębiorstwu wodociągowym działającym w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ze 100% udziałem poszczególnych gmin (jedynym wspólnikiem pozostaje gmina).

W dniu 13 sierpnia 2004 roku Rzeczpospolita Polska, w imieniu której działał Minister Gospodarki i Pracy, przedłożyła Komisji Europejskiej wniosek o przyznanie pomocy w ramach Funduszu Spójności na realizację projektów. Komisja Europejska decyzją z dnia 17 grudnia 2004 r. uwzględniła wniosek Rzeczypospolitej Polskiej z 13 sierpnia 2004 roku o dofinansowanie projektów. Zgodnie z decyzją Komisji Europejskiej instytucjami odpowiedzialnymi za wdrożenie projektów były poszczególne gminy, natomiast instytucją płatniczą – Ministerstwo Finansów. Z kolei Ministerstwo Środowiska i Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej miały pełnić funkcję podmiotów pośredniczących, do których gminy miały przedkładać informacje o wydatkach. Natomiast kwalifikowalność wydatków określana miała być zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Komisji nr 16/2003.

Dnia 24 lipca 2009 roku Rzeczpospolita Polska złożyła wniosek o zmianę decyzji w zakresie zmiany zakresu rzeczowego, zmiany terminu zakończenia projektów i zmiany całkowitej kwoty wypłat zrealizowanych na zaliczkę i wszystkich płatności pośrednich do 90% płatności z Funduszu Spójności oraz przesunięcia wydatków kwalifikowanych między kategoriami. Komisja Europejska uwzględniła ten wniosek zmieniając decyzję dnia 3 maja 2010 roku.

## 2. Zastąpienie modelu aportu modelem użyczenia

Z dniem 1 grudnia 2008 roku weszły w życie zmiany w przepisach o podatku od towarów i usług dotyczące opodatkowania podatkiem VAT aportów wnoszonych do spółek kapitałowych. Przed ww. zmianami aport był zwolniony z podatku VAT. Po nowelizacji został on objęty obowiązkiem opodatkowania.

W związku ze zmianami w przepisach o VAT mienie wytworzone w ramach realizacji projektu miało zostać przekazane w drodze nieodpłatnej umowy użyczenia, zamiast planowanego wcześniej aportu. Dnia 9 lutego 2009 r. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego wystosowało pismo do Ministra Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w sprawie wątpliwości powstałych na gruncie zmian w przepisach VAT. Dnia 19 marca 2009 roku Ministerstwo Rozwoju Regionalnego zwróciło się do Ministerstwa Środowiska o to, aby do czasu wyjaśnienia z Ministerstwem Finansów kwestii opodatkowania aportów, faktury były kwalifikowane w kwotach netto oraz aby do wniosków o płatności pośrednie nie włączać wydatków na VAT. Ministerstwo Finansów w odpowiedzi skierowanej do Ministerstwa Rozwoju Regionalnego pismem z dnia 24 marca 2009 roku potwierdziło stanowisko, zgodnie z którym, jeżeli inwestycja była realizowana w okresie, kiedy aport był zwolniony od podatku VAT, a beneficjent nie dokonywał odliczeń podatku naliczonego w związku z planowanym wniesieniem aportu, a w efekcie nastąpi umowa nieodpłatnego użyczenia, to odliczenie VAT nie przysługuje. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego w korespondencji do Ministerstwa Środowiska z dnia 14 kwietnia 2009 roku przedstawiło stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie kwalifikowalności VAT w przypadku wniesienia mienia do spółek aportem, jak i w formie nieodpłatnego użyczenia, sygnalizując konieczność zmiany planowanego sposobu przeniesienia własności wytworzonego mienia w wyniku realizacji inwestycji. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego zwróciło się także do Ministerstwa Środowiska z prośbą o uzyskanie od gmin odpowiedzi na temat planowanego sposobu wykorzystania wytworzonego majątku. Gminy zgłaszały, że zawarty w studium wykonalności aport jako sposób zagospodarowania wytworzonego mienia zostanie zastąpiony bezpłatnym użyczeniem. W załączniku do pisma Ministerstwa Rozwoju Regionalnego do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej z dnia 6 lipca 2009 roku, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego stwierdziło, że w związku z oświadczeniem o zamiarze przekazywania wytworzonego majątku na podstawie umowy użyczenia, przywraca możliwość potwierdzania kwalifikowalności VAT we wnioskach o płatność dla omawianych projektów. Wcześniej, tj. dnia 3 lutego 2009 roku, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego zwróciło się do Ministerstwa Środowiska z wnioskiem o niezwłoczne wstrzymanie w sześciu projektu współfinansowanych z Funduszu Spójności (w których beneficjentami końcowymi były gminy: Będzin, Pszczyna, Zawiercie, Kalisz, Piaseczno i Tychy) potwierdzania kwalifikowalności VAT. W związku z zapadłymi następnie decyzjami dotyczącymi zadysponowania mieniem wytworzonym w ramach projektów, płatności zostały wznowione.

Problem kwalifikowalności VAT był przedmiotem rozmów z przedstawicielami Komisji Europejskiej. W dniach 22-23 kwietnia 2009 roku odbyło się posiedzenie grupy roboczej ds. projektów środowiskowych Komitetu Monitorującego Strategię wykorzystania Funduszu Spójności. Uczestnikami tego posiedzenia byli przedstawiciele: Komisji Europejskiej, Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Środowiska, Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz beneficjentów. Jednym z punktów posiedzenia było omówienie sześciu projektów, w których wystąpiło zagadnienie kwalifikowalności podatku VAT (Będzin, Pszczyna, Zawiercie, Kalisz, Piaseczno i Tychy). Zgodnie z protokołem z tego posiedzenie, w toku dyskusji udało się uzyskać pozytywne rozwiązanie tej kwestii, poprzez zmianę sposobu przekazania majątku z wcześniej planowanego aportu na bezpłatną umowę użyczenia.

Projekty te były realizowane w latach 2005-2010. Przez czas ich realizacji, Komisja Europejska realizowała płatności przejściowe na podstawie zestawień wydatków, uwzględniających poniesione koszty VAT. Takich samych płatności dokonywał na rzecz gmin Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Do chwili obecnej do rozliczenia pozostaje ostatnia transza (końcowe saldo pomocy). Środki te jak dotąd nie zostały przekazane przez Komisję Europejską.

### **3. Zarzut dotyczący zastąpienie modelu aportu modelem użyczenia**

W ocenie Komisji Europejskiej Gmina Pszczyna w celu uniknięcia możliwości odzyskania VAT, w związku ze zmianą w przepisach dotyczących opodatkowania aportów do spółek kapitałowych podatkiem VAT, zastąpiła planowany pierwotnie model wniesienia majątku wytworzonego w ramach projektu aportem do spółki komunalnej modelem nieodpłatnego użyczenia. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej, w świetle art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 zmiana sposobu przekazania majątku do spółki komunalnej nie skutkuje tym, że wydatki na VAT w projekcie pozostają wydatkami kwalifikowanymi. Komisja Europejska uważa, że w przypadku pozostania przy dotychczasowym modelu aportu podatek VAT byłby możliwy do odzyskania, co czyniłoby go wydatkiem, który nie może być uznany za wydatek kwalifikowany. Komisja Europejska podniosła, że badanie kwalifikowalności poniesionych wydatków odbywa się przy zamykaniu projektów oraz że jedynie wtedy Komisja rozpatruje poszczególne poniesione wydatki, kwalifikując je jako nadające się do pomocy z Funduszu Spójności, a także że akceptacja płatności przejściowych nie ma wpływu na uprawnienia Komisji Europejskiej przed lub w trakcie zamykania projektu do zmniejszenia lub zwrotu pomocy z Funduszu Spójności, która została przyznana niezależnie lub niezgodnie z prawem. Komisja Europejska zwróciła uwagę na to, że charakter wydatków niekwalifikowanych mają wydatki na VAT trzech beneficjentów, tj. Piaseczna, Tychów i Kalisza, którzy zdecydowali się przekazać majątek wytworzony w ramach projektów z Funduszu Spójności w pierwotnie planowanym modelu aportu i którzy wobec tego zaprzestali starań o dofinansowanie z Funduszu Spójności tych wydatków na VAT, w związku z możliwością jego odzyskania. W związku z tym Komisja Europejska stanęła na stanowisku, że przyznanie pozostałym gminom pomocy z Funduszu Spójności na wydatki na VAT byłoby nieuzasadnione i niesprawiedliwe, w odniesieniu do tych beneficjentów, którzy pozostali przy modelu aportu mimo zmian w prawie krajowym i nie starali się o przyznanie pomocy w zakresie wydatków na VAT.

### **4. Ocena zarzutów Komisji Europejskiej**

W pierwszej kolejności stanowisku Komisji Europejskiej należy zarzucić wewnętrzną sprzeczność. Argument, że gminy miały możliwość odzyskania podatku VAT „jakimikolwiek sposobami” w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 oraz argument dotyczący zastąpienia modelu aportu modelem użyczenia wzajemnie się wykluczają. Argument, iż gminy miały możliwość odzyskania podatku VAT innymi sposobami, dotyczy płaszczyzny prawa unijnego i oparty jest na założeniu, że art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 należy interpretować autonomicznie, niezależnie od treści prawa krajowego. Z kolei argument dotyczący zastąpienia modelu aportu modelem użyczenia dotyczy przepisów krajowych, które w świetle pierwszego argumentu nie mają w ogóle znaczenia dla wykładni art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003. Tym samym, powoływanie się przez Komisję Europejską na oba te argumenty łącznie jest nieuzasadnione.

Komisja Europejska z powołaniem się na argument dotyczący zastąpienia modelu aportu modelem użyczenia odmawia wydatkom na VAT w ramach projektu charakteru wydatków kwalifikowanych z tym uzasadnieniem, że gminy miały możliwość dokonania innego wyboru (tj. pozostać przy modelu aportu), co pozwoliłoby gminom odzyskać VAT. Stanowisko to pomija jednak okoliczność, że taką samą możliwość gminy miały już przy aplikowaniu o pomoc z Funduszu Spójności. Wystarczyłoby, żeby gminy zdecydowały się na prowadzenie działalności wodociągowo-kanalizacyjnej bezpośrednio, a nie za pośrednictwem spółek komunalnych. Stanowisko Komisji Europejskiej jest zatem niespójne.

Dodać należy, że prawo wyboru z 2004 roku (aplikacja o pomoc z Funduszu Spójności) oraz prawo wyboru z 2009 roku (w związku ze zmianą przepisów o opodatkowaniu aportów do spółek kapitałowych podatkiem VAT) niczym się od siebie nie różnią. W obu wypadkach gminy zachowywały się konsekwentnie, niekonsekwencję widać natomiast w zachowaniu Komisji Europejskiej. W 2004 roku Komisja Europejska przyznała Rzeczypospolitej Polskiej dofinansowania na mocy decyzji. Swojej decyzji Komisja Europejska obecnie nie kwestionuje. Komisja Europejska nie podważa zasadności przyznania środków. Natomiast w takich samych okolicznościach Komisja Europejska odbiera Rzeczypospolitej Polskiej (a pośrednio także gminom) prawo do skorzystania z wyboru pomiędzy modelem aportu a modelem użyczenia. Wynika z tego, że pomiędzy oceną wniosku o dofinansowanie a oceną zastąpienia modelu aportu modelem użyczenia jest zasadnicza sprzeczność. W świetle powyższego nie ma wystarczających podstaw, aby uznać zastąpienie modelu aportu modelem użyczenia za istotną zmianę naruszającą warunki pomocy w rozumieniu art. H ust. 1 lit. a) załącznika II do rozporządzenia 1164/1994.

Z kolei argument Komisji Europejskiej, że Gmina Pszczyna miała możliwość odzyskania podatku VAT „jakimikolwiek sposobami”, pomija całkowicie okoliczności, w jakich została przez Komisję Europejską na mocy decyzji przyznana pomoc z Funduszu Spójności. Z tego względu należy stwierdzić, że Komisja Europejska – sięgając po ten argument – dopuszcza się naruszenia podstawowej zasady ochrony uprawnionego oczekiwania.

W decyzji Komisja Europejska uwzględniła wniosek Rzeczypospolitej Polskiej o przyznanie pomocy z Funduszu Spójności dla projektu. Wniosek ten niewątpliwie podlegał merytorycznej ocenie przez Komisję Europejską. Skoro wniosek ten był tożsamy z wnioskiem gminy wysłanym do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, to musiały się w nim znaleźć informacje, m.in. odnośnie zaliczenia podatku VAT do wydatków kwalifikowanych oraz to, że gminy nie miały być podmiotem odpowiedzialnym za realizację projektu.

Komisja Europejska, mając wiedzę o tym, że we wniosku wydatki na VAT zostały zaliczone do wydatków kwalifikowanych oraz że gminy nie miały być podmiotem odpowiedzialnym za realizację projektu, przyznała pomoc dla projektu, tym samym decyzja w całości uwzględniła wniosek Rzeczypospolitej Polskiej, a zatem potwierdziła ona kwalifikowalność wydatków na VAT.

W świetle powyższego nie sposób również zgodzić się ze stanowiskiem Komisji Europejskiej, że kwestia zaliczenia wydatków na VAT do wydatków kwalifikowanych nie była objęta oceną wniosku poprzedzającą wydanie decyzji. Kwalifikowalność wydatków na VAT musiała być przedmiotem oceny ze strony Komisji Europejskiej. Co pomija Komisja Europejska w swoim stanowisku, jej obowiązkiem było dokonanie merytorycznej oceny wniosku *ex ante*, tj. na etapie poprzedzającym wydanie decyzji. Wynika to wprost z art. B ust. 1 załącznika II do rozporządzenia 1164/1994. Komisja Europejska w swojej argumentacji pomija również art. D ust. 1 zd. 3 załącznika II do rozporządzenia 1164/1994, z którego wynika, że płatności przejściowe musiały zostać poprzedzone oceną faktur kosztowych,

a zatem Komisja Europejska musiała wiedzieć, że wnioski o płatności przejściowe obejmują dofinansowanie wydatków na VAT. Zgodne z tym było stanowisko przedstawicieli Komisji Europejskiej wyrażone na posiedzeniu grupy roboczej w dniach 22-23 kwietnia 2009 roku.

Komisja Europejska w czasie przyznawania pomocy dla projektów nie stosowała takiej wykładni art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003, jaką stosuje obecnie. Aktualnie próbuje racjonalizować z perspektywy swoich dzisiejszych ocen co do wykładni art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 swoje własne zachowanie z okresu, gdy była przyznawana pomoc dla projektów, maskując fakt, że w tamtym czasie sposób rozumienia przez Komisję Europejską art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 był inny. Takim swoim zachowaniem Komisja Europejska narusza zasadę ochrony uprawnionego oczekiwania.

Co więcej, błędne jest samo założenie tej argumentacji, ponieważ za jej punkt odniesienia służy pojęcie projektu generującego dochód. Tymczasem to pojęcie w rozporządzeniu 16/2003 ma na celu określenie, ile pomocy przyznać projektom generującym dochód. Pojęcie to natomiast nie powinno służyć wykładni pojęcia wydatku kwalifikowanego, a już na pewno za pomocą tak dobranej konstrukcji interpretacyjnej nie można dojść do wniosku, że wydatki na VAT w projektach generujących dochód z zasady nie mogą być wydatkami kwalifikowanymi. Jeżeli tak by miało w rzeczywistości być, znalazłoby to swoje odzwierciedlenie w treści przepisów prawa unijnego. W przepisach tych – zajmując się pojęciem projektu generującego dochód – podniesiono by wówczas dwie kwestie, a w szczególności związane nie tylko z potrzebą ustalenia, ile pomocy można przyznać dla tego szczególnego rodzaju projektów, ale również w związku z potrzebą ustalenia zasad kwalifikowalności wydatków. W świetle powyższego narzuca się wniosek, że prezentowana obecnie przez Komisję Europejską wykładnia art. 11 ust. 1 rozporządzenia 16/2003 jest wykładnią *contra legem*.

Nie zasługuje na uwzględnienie jako pozbawiona walorów merytorycznych, ocena Komisji Europejskiej, że sfinansowanie z Funduszu Spójności wydatków na VAT dla gmin Pszczyna, Zawiercie i Będzin, byłoby niesprawiedliwe w kontekście pozostałych gmin, które nie zastąpiły w 2009 roku modelu aportu modelem użyczenia i które w konsekwencji odstąpiły od ubiegania się o dofinansowanie z Funduszu Spójności wydatków na VAT. Ponadto, powyższa ocena ze strony Komisji Europejskiej pomija motywy, dla których te trzy pozostałe gminy pozostały przy modelu aportu. Mianowicie, przykładowo według przekazanych informacji przez Gminę Tychy, doszło do znacznego przekroczenia zakładanego budżetu projektu, więc poziom pomocy z Funduszu Spójności i tak pozwalał tej gminie pokryć wydatki wyłącznie w zakresie kosztów netto.

## 5. Wniosek Zarządu Śląskiego Związku Gmin i Powiatów

W związku z powyższym wnioskujemy do Komisji Europejskiej za pośrednictwem Ministra Rozwoju o podjęcie działań zmierzających do jak najszybszego zamknięcia projektów z zakresu gospodarki wodno-ściekowej z rozstrzygnięciem ustanawiającym podatek VAT jako wydatek kwalifikowany zgodnie z pierwotnym założeniem omawianych projektów.

Śląski Związek Gmin i Powiatów

Przewodniczący  
Jacek Krywuit

do wiadomości: Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie

Opracowanie projektu stanowiska: UM w Pszczynie, kontakt: p. Artur Krawczyk - Skarbnik Miasta Pszczyna, tel.: 32/ 449 39 19