

Samorządy otrzymujące unijne dotacje mają kłopoty z VAT

Maciej Jurczyga

ROZLICZENIA/Gminy współrealizujące projekty finansowane z funduszy unijnych napotykać problemy z rozliczeniem VAT.

A wszystko przez to, że organy podatkowe uważają, że mogą one odliczyć podatek naliczony przy zakupach związanych z tymi inwestycjami, bo przekazanie ich efektów rzeczowych jest czynnością podlegającą opodatkowaniu.

Wspólne przedsięwzięcia

Samorządy często decydują się na współdziałanie przy realizacji projektów, których zasięg terytorialny obejmuje kilku gmin (miast), powiatów czy województw. Zawierane są wtedy umowy partnerskie, w których samorządy ustalają wzajemne relacje i uprawnienia, jak również jeden z partnerów wyznaczany jest na lidera projektu i to on firmuje wspólne działania wobec instytucji rozdzielającej fundusze unijne. Finansowanie wspólnych działań odbywa się z reguły poprzez dotacje celowe udzielane przez partnerów liderowi, natomiast po zakończeniu realizacji projektu, jego efekty rzeczowe dzielone są pomiędzy uczestników wedle ustalonych wcześniej zasad. Istotnym jest jednak to, że podział tych efektów jest czynnością formalną, wyłącznie administracyjną, gdyż dzielone efekty rzeczowe są od samego początku własnością poszczególnych partnerów ze względu na to, że znajdują się na należących do nich nieruchomościach (np. tablice informacyjne) lub też są w całości w postaci niematerialnej (np. portale internetowe).

Prawo do odliczenia

Jeżeli projekty te finansowane są ze środków unijnych, jednym z warunków otrzymania refundacji poniesionych kosztów w postaci VAT zawartego w cenie nabywanych produktów i usług jest brak możliwości jego odliczenia. W celu potwierdzenia tego samorządy występują często do organów podatkowych o wydanie indywidualnych interpretacji. Jednak spotyka je wtedy niemiła niespodzianka. Otóż fiskus przyjmuje, że podatek naliczony w części przypadającej na efekty rzeczowe przynależne partnerom podlega odliczeniu, w związku z tym, że przy podziale tych efektów pomiędzy partnerów mamy do czynienia z odpłatną dostawą dokonywaną przez lidera na rzecz partnerów. Takie stanowisko powoduje, że partnerzy nie otrzymają dofinansowania w

pełnej, wnioskowanej i zaplanowanej wysokości.

Błąd partnerów ...

Być może, po części, winne temu są same samorządy, które w zawieranych umowach posługują się pojęciem „przekazania efektów rzeczowych”. To zaś w połączeniu z faktem, że całość wydatków fakturowana jest na lidera projektu, sugeruje organom podatkowym, że nabył on prawo do rozporządzania towarami jak właściciel, a „przekazując” nabyte lub wytworzone efekty rzeczowe projektu swoim partnerom dokonuje przeniesienia tego prawa, co w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT zrównuje tę czynność z dostawą towarów, która co do zasady jest opodatkowana. Skoro zaś mamy do czynienia z czynnością opodatkowaną, lider ma prawo do odliczenia VAT naliczonego zawartego w cenie nabytych towarów i usług, które składają się na „przekazane” efekty rzeczowe projektu.

Dodatkowym argumentem dla organów podatkowych są przekazane liderowi przez partnerów środki finansowe (zwykle dotacja celowa), które mają świadczyć o odpłatności dostawy towarów.

... czy organów podatkowych

Rozumowanie organów, jakkolwiek słuszne w kontekście regulacji ustawy o VAT, oparte jest jednak na błędnych założeniach. Mianowicie przyjmują one, że lider działa we własnym imieniu na rachunek partnerów, ci nabywają prawo do rozporządzania jak właściciel efektami rzeczowymi projektu dopiero po ich przekazaniu przez lidera, a lider otrzymuje wynagrodzenie w postaci wkładu finansowego partnerów.

W rzeczywistości zaś, lider reprezentuje siebie i partnerów w związku z czym nie nabywa, nie buduje i nie organizuje na rachunek ani na zlecenie partnerów tylko w ich imieniu. Z kolei efekty rzeczowe powstałe w trakcie realizacji projektu są od momentu ich powstania własnością lub współwłasnością poszczególnych partnerów, co dodatkowo potwierdza fakt, że w ich odbiorze - po nabyciu lub wytworzeniu - uczestniczą zwykle przedstawiciele partnerów, właścicieli tych efektów, a nie przedstawiciele lidera. Natomiast co do rzekomego wynagrodzenia lidera, jest oczywistym, że dotacje celowe nie są odpłatnością za dostarczone rzeczy lub usługi przez lidera na rzecz partnerów, a jedynie środkami finansowymi umożliwiającymi realizację wspólnego celu określonego w umowie partnerskiej (patrz tekst poniżej).

Idąc dalej, należy zauważyć, że „przekazując” partnerom efekty rzeczowe projektu lider jedynie rozlicza się z otrzymanych dotacji celowych, w związku z tym, że odpowiada za właściwe wydatkowanie przekazanych środków finansowych. „Przekazanie” jest w tej sytuacji tylko i wyłącznie czynnością techniczną, a nie odsprzedażą, również dlatego, że nie można przekazać (w sensie czynności opodatkowanej w rozumieniu ustawy o VAT) komuś czegoś, co już jest jego własnością. Czynność „przekazania” efektów rzeczowych

projektu nie rodzi żadnego nowego stosunku zobowiązaniowego ani nie jest jego realizacją i polega w rzeczywistości na przedstawieniu partnerom odpowiednich dokumentów, umożliwiających rozliczenie dotacji celowych wedle zasad ustawy o finansach publicznych.

Gdyby fiskus miał rację

Jeżeli jednak uznać za fiskusem, że przekazanie części efektów rzeczowych partnerom jest odpłatną dostawą, należałoby udokumentować ją fakturą VAT. Jaka zatem powinna być wartość tych efektów rzeczowych wykazana na fakturach wystawianych przez lidera? Czy wartość nabycia tych efektów rzeczowych, czy też wartość dotacji celowych przekazanych przez partnerów? W dalszej kolejności powstaje pytanie, jak powinny być zaksięgowane i rozliczone takie faktury? Czy lider i partnerzy mają ująć je w swoich księgach rachunkowych jako przychody i koszty, pomimo że pozycje takie nie zostały ujęte w żadnych budżetach? Takie działania mogłyby narażać partnerów na odpowiedzialność za niezachowanie dyscypliny finansowej.

Poza tym, w jaki sposób takie faktury powinny być rozliczone? Czy udzielone i otrzymane wcześniej dotacje (odpowiednio zaksięgowane) mają teraz być przeksięgowane i uznane z jednej strony za uregulowanie należności a z drugiej zobowiązań, mimo że nie ma to żadnego oparcia w jakichkolwiek dokumentach ani postanowieniach umownych? Czy też faktury mają pozostać nierozliczone lub wręcz nie powinny być księgowane, gdyż są wystawiane jedynie dla celów podatkowych?

Wiadomo, że w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji podatkowej organ podatkowy odpowiada jedynie na pytanie wnioskodawcy. Gdyby jednak przemyślał konsekwencje swojego stanowiska, być może rzuciłyby one cień wątpliwości i zmusiły do bardziej pogłębionej analizy danej sytuacji.

II TEKST

To nie jest odpłatność

Dotacje celowe nie są wynagrodzeniem za dostarczone rzeczy lub usługi przez lidera na rzecz partnerów, a jedynie środkami finansowymi umożliwiającymi realizację wspólnego przedsięwzięcia.

Zgodnie z art.10 ustawy o samorządzie gminnym, zadania publiczne mogą być realizowane w drodze współdziałania między jednostkami samorządu terytorialnego, które mogą sobie wzajemnie bądź innym jednostkom samorządu terytorialnego udzielać pomocy, w tym pomocy finansowej. Z kolei

ustawa o finansach publicznych w art. 220 wyraźnie wskazuje, że z budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być udzielona innym jednostkom samorządu terytorialnego pomoc finansowa w formie dotacji celowej a podstawą udzielenia tej pomocy jest umowa. Powinna ona w szczególności określać wysokość dotacji, cel lub opis zakresu rzeczowego zadania, na którego realizację są przekazywane środki dotacji, termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do 31 grudnia danego roku budżetowego oraz termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji oraz termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji celowej (art. 250 ustawy o finansach publicznych).

Co wynika z przepisów

Te regulacje wyraźnie określają charakter i mechanizm dotacji celowej, której z pewnością nie można uznać za płatność. Autonomia prawa podatkowego nie jest natomiast na tyle szeroka aby negocjować działania zgodne z wytycznymi obowiązujących przepisów oraz niebudzące wątpliwości postanowienia stron umów cywilnoprawnych i przypisywać im zupełnie inne znaczenie. Jeżeli strony umowy postanowiły, że finansują swoje wspólne działania w formie dotacji celowych, muszą również je rozliczyć. W ramach tej czynności lider przedstawia partnerom stosowne dokumenty świadczące o wydatkowaniu środków finansowych zgodnie z ich przeznaczeniem. Nazwanie tej czynności „przekazaniem efektów rzeczowych” nie daje podstaw do uznania tej czynności za odpłatną dostawę towarów, a tym samym do stwierdzenia wystąpienia czynności opodatkowanych.

Problem z opodatkowaniem

Nawet gdyby z jakiegokolwiek powodu uznać, że dotacje celowe są jednak odpłatnością za dostarczone towary oraz świadczone usługi, pojawiłby się problem z ich opodatkowaniem. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, na obrót składają się jedynie dotacje mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. Opodatkowaniu podlegają zatem wyłącznie dotacje typu cenowego, w tym również dotacje, które są choćby częściowo związane z cenami dostarczanych towarów i świadczonych usług. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu dotacje typu kosztowego, finansujące koszty działalności określonych podmiotów.

Omawiane dotacje celowe bez wątplenia mają charakter kosztowy jako udzielone na finansowanie (ponoszenie wydatków) wspólnego projektu, tym samym nie mogą być one uznane za obrót i nie mogą podlegać VAT. Fiskus kreuje więc sytuację, w której z jednej strony lider ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdyż jest on jego zdaniem związany z czynnościami opodatkowanymi, o czym ma świadczyć przede wszystkim odpłatność w postaci otrzymanej dotacji celowej. Z drugiej zaś strony, otrzymana dotacja w żaden sposób nie wpływa na wartość (cenę) dostarczanych rzekomo przez lidera na rzecz partnerów towarów oraz świadczonych usług, w związku z czym musi ona pozostać poza zakresem opodatkowania.

A może to czynności nieodpłatne

A co w sytuacji, gdyby rozliczenia między realizatorami projektu były uznane za nieodpłatną dostawę lub nieodpłatne świadczenia usług?

Nieodpłatne przekazanie towarów, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT jest zrównane z dostawą towarów podlegającą opodatkowaniu wtedy, gdy podatnik przekazuje towary należące do jego przedsiębiorstwa, w szczególności w formie darowizny. Z darowizną w omawianej sytuacji nie mamy oczywiście do czynienia, gdyż jest ona świadczeniem dobrowolnym oraz jednostronnym. Tutaj natomiast przekazanie jest czynnością techniczną, wynikającą z umów o dotację celowe, a więc nie dobrowolną. Nie można też mówić o przekazaniu „towarów należących do przedsiębiorstwa”, gdyż lider nie prowadzi żadnego przedsiębiorstwa w kontekście realizowanego projektu. W konsekwencji nie ma podstaw do uznania, że dokonuje nieodpłatnego przekazania towarów, które zgodnie z ustawą o VAT byłoby tożsame z czynnością opodatkowaną.

Jeśli chodzi o nieodpłatne świadczenie usług, to art. 8 ust. 2 ustawy o VAT wskazuje, że zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, a tym samym podlegające opodatkowaniu, jest:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika;
- 2) wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Zatem nieodpłatne świadczenie usług podlegałoby opodatkowaniu tylko i wyłącznie wtedy, gdyby dotyczyło celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Realizacja projektu nie jest działalnością gospodarczą, zatem wykonywane w jego ramach nieodpłatne świadczenie usług dotyczy celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Przyjmując jednak to stanowisko należy również uznać w odniesieniu do całokształtu czynności związanych z realizacją projektu, że nie są one związane z działalnością gospodarczą, a w konsekwencji lider nie może być uznany za podatnika w odniesieniu do czynności wykonanych w ramach projektu (patrz ramka). Przyjęcie poglądu przeciwnego, że w związku z realizacją projektu lider wykonuje działalność gospodarczą powoduje, że nieodpłatne świadczenie usług również związane jest z działalnością gospodarczą podatnika, a więc nie podlega opodatkowaniu.

RAMKA

Czy lider jest podatnikiem

Rozstrzygającą kwestią dla opisywanego problemu może być ustalenie czy

lider działa w charakterze podatnika VAT

Zgodnie z art. 15 ustawy o VAT, podatnikami są m.in. osoby prawne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje zaś wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Realizacja projektu z pewnością nie jest działalnością gospodarczą z uwagi na to, że nie jest działalnością producencką, handlową ani usługową. Dodatkowo, ograniczony czasowo charakter projektu wskazuje, że jest to czynność jednorazowa, która nie wskazuje na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy. Realizacja projektu oraz jego dalsze funkcjonowanie nie polega także na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Mając to na uwadze należy uznać, że lider realizując projekt nie wykonuje działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, w konsekwencji nie działa jako podatnik i tym samym wykonywane przez niego w trakcie projektu czynności nie mogą podlegać opodatkowaniu. To zaś wyklucza możliwość odliczenia przez niego jakiegokolwiek części podatku naliczonego zawartego w cenie nabywanych towarów i usług, w związku z czym powinien być on w całości refundowany.

RAMKA

Tak jak przy konsorcjum

Na brak czynności opodatkowanych wskazuje również konsorcjalny charakter umowy pomiędzy liderem a partnerami. W przypadku zaś takich umów, organy podatkowe wielokrotnie orzekały, że wewnętrzne rozliczenia (o ile zachodzi konieczność ich dokonania) nie są czynnościami opodatkowanymi w rozumieniu ustawy o VAT. Na potwierdzenie można wskazać następujące interpretacje:

- interpretację Izby Skarbowej w Warszawie z 23 czerwca 2010 (IPPP1-443-383/10-4/AS), która stwierdziła, że „wzajemne rozliczenia finansowe pomiędzy liderem a partnerem, dotyczące przenoszenia kosztów konsorcjum w części przypadającej na partnera, jak również dokonywania podziału przychodów zgodnie z ustalonymi udziałami w ramach Konsorcjum, biorąc pod uwagę unormowania art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji czynność ta nie powinna być dokumentowana fakturą VAT, lecz innym dowodem księgowym np. notą księgową”.

- interpretację z 29 maja 2009 (ILPB1/415-485/09-4/IM), w której Izba Skarbowa w Poznaniu zgodziła się ze stanowiskiem podatnika, że „ustalenie sposobu rozliczeń w ramach konsorcjum stanowi element umowy konsorcjalnej i nie ma podstaw do dokonywania rozliczenia wewnętrznego na podstawie faktury VAT pomiędzy obiema stronami, ponieważ żadna ze stron nie będzie świadczyć na rzecz drugiej czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT”.
- interpretację Izby Skarbowej w Poznaniu z 31 lipca 2009 (ILPP2/443-659/09-4/MN) zgodnie z którą „wzajemne rozliczenie pomiędzy stronami umowy konsorcjum nie jest odpłatnym świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji, czynność ta nie powinna być dokumentowana fakturą VAT”.
- interpretację Izby Skarbowej w Warszawie z 22 stycznia 2009 (IPPP2/443-1649/08-2/AS), potwierdzającą opinię podatnika, że „wzajemne rozliczenia merytoryczne i finansowe pomiędzy liderem, a partnerami konsorcjum nie są odpłatnym świadczeniem usług w celu realizacji umowy na projekt rozwojowy. Stanowi to jedynie partycypowanie we wspólnie poniesionych kosztach, jak i osiągniętych przychodach. Biorąc pod uwagę powyższe unormowania wzajemne rozliczenia finansowe pomiędzy liderem a partnerami konsorcjum nie stanowią świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji czynność ta nie powinna być dokumentowana fakturą VAT, lecz innym dowodem księgowym np. notą księgową”.
- interpretację Izby Skarbowej w Katowicach z 15 kwietnia 2009 (IBPP1/443-97/09/AS), w której czytamy: „spółka jest podatnikiem podatku od towarów i usług, jednakże dokonanie rozliczenia przychodów i kosztów pomiędzy stronami umowy konsorcjum nie jest świadczeniem usługi na rzecz konsorcjantów i tym samym spółka nie dokonuje sprzedaży. Brak więc podstaw do wystawienia faktury. W takim przypadku dokumentem służącym do rozliczenia kosztów i przychodów będzie nota księgową wystawiona przez lidera”.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura Rachunkowego Jurczyga sp. z o.o. w Pilchowicach