

# Fundusze europejskie a VAT

MICHAŁ GALEJCZUK, ŁUKASZ POSTRZECH

**Podmioty planujące realizację projektów współfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych muszą określić zakres kosztów projektu, w szczególności tzw. kosztów kwalifikowanych podlegających refinansowaniu.**



Beneficjenci mają problemy z zaliczeniem VAT do kosztów kwalifikowanych

W odniesieniu do projektów realizowanych w latach 2007–2013 zasady dotyczące ustalenia zakresu kosztów kwalifikowanych zostały sprecyzowane w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1083/2006<sup>1</sup> oraz rozporządzeniu Rady (WE) nr 1080/2006<sup>2</sup>. W myśl art. 7 ust. 1 lit d rozporządzenia nr 1080/2006, w latach 2007–2013 wydatkami kwalifikowanymi do wsparcia w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego nie jest podlegający zwrotowi podatek od towarów i usług (dalej: VAT). W praktyce oznacza to, że warunkiem zaliczenia VAT do kosztów projektu poddanych refinansowaniu jest brak prawa do jego odliczenia przez beneficjenta.

Jakkolwiek powyższa zasada wydaje się klarowna i niebudząca większych wątpliwości, to praktyka gospodarcza wska-

zuje, że niejednokrotnie beneficjenci napotykają problemy w zakresie zaliczania VAT ponoszonego w związku z realizacją projektu do kosztów kwalifikowanych. Warto w tym miejscu odwołać się do wytycznych ministra rozwoju regionalnego (dalej: minister) sformułowanych w dokumencie „Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013” zawierających krajowe wytyczne dotyczące kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania na ww. lata. W załączniku nr 2 do powyższego dokumentu wskazano obszary wrażliwe na wystąpienie nieprawidłowości na podstawie doświadczeń z okresu programowania 2004–2006. W szczególności jedną z takich nieprawidłowości okazała się refundacja wydatków niekwalifikowanych, w tym zwłaszcza podwójne sfinansowanie tego

samego wydatku, czyli np. zrefundowanie VAT podlegającego zwrotowi na podstawie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> (dalej: ustawa o VAT).

Mając na uwadze powyższe wytyczne, warto zastanowić się nad praktycznymi problemami związanymi z rozliczaniem VAT przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków unijnych. Celem lepszego zobrazowania omawianych zagadnień należy poddać analizie doświadczenia nabyte w ramach ostatecznej weryfikacji projektów już zrealizowanych, w tym m.in. w zakresie programowania wskazanego w ww. wytycznych, które będą dobrym odzwierciedleniem potencjalnych problemów związanych z projektami do realizacji na lata 2007–2013. Biorąc powyższe pod uwagę, przedmiotem niniejszego artykułu będą kwestie związane z rozliczaniem VAT przy realizacji projektów ze środków Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (dalej: ZPORR) w latach 2004–2006.

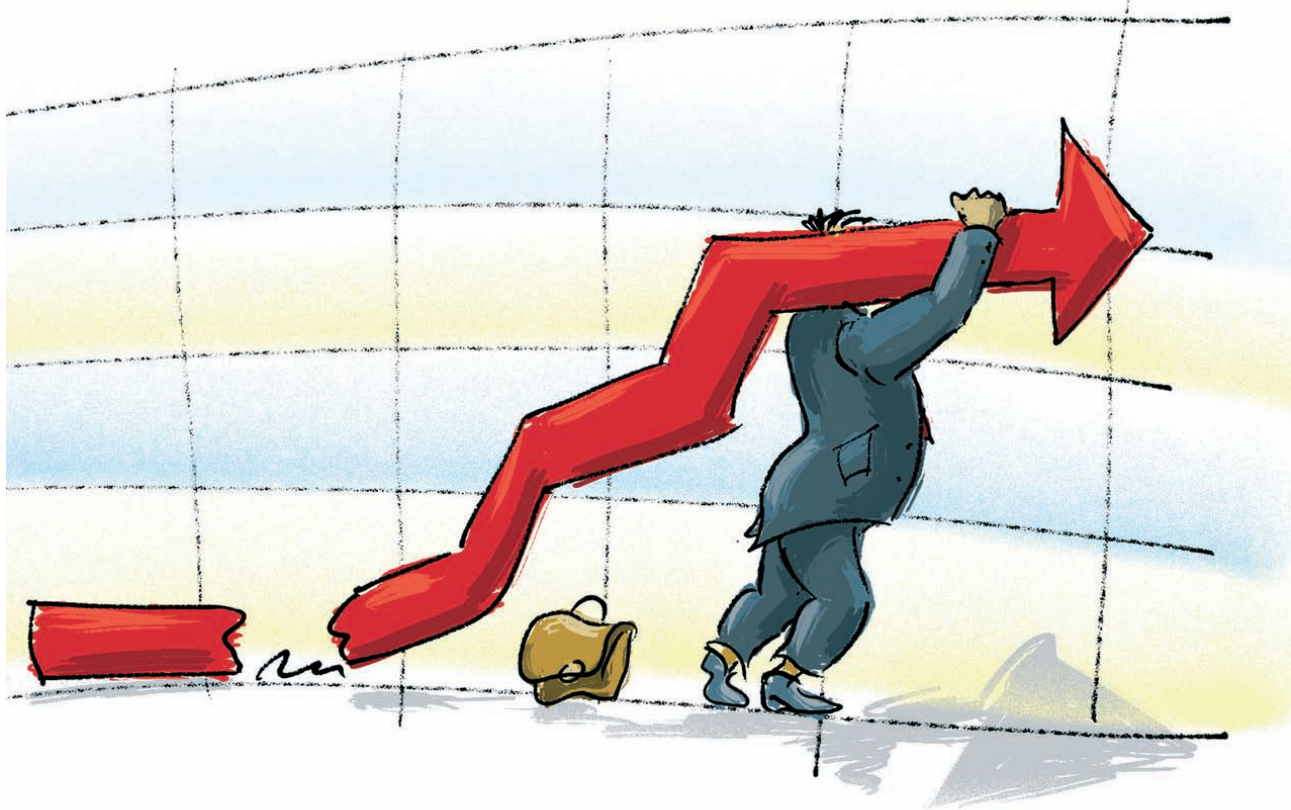
Przepisy o realizacji inwestycji we wspomnianym okresie są tożsame z regułami obowiązującymi obecnie. Według zasady nr 7 rozporządzenia Komisji nr 448/2004<sup>4</sup> (dalej: rozporządzenie) obowiązującego w polskim porządku prawnym w odniesieniu do projektów realizowanych w latach 2004–2006, VAT ponoszony w cenie nabywanych towarów i usług, wykorzystywanych później do realizacji inwestycji, nie był kosztem kwalifikowanym, z wyjątkiem sytuacji, gdy był on ostatecznie ponoszony przez beneficjenta końcowego. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z ww. rozporządzeniem podatek, „który podlega zwrotowi, przy zastosowaniu jakichkolwiek środków, nie może być uznany za wydatek kwalifikowany nawet, jeżeli końcowy beneficjent lub indywidualny odbiorca nie odzyska go w danym momencie”. Co więcej w przepisach ww. aktu wykonawczego Komisji wskazano jednoznacznie, że „przy

ustalaniu, czy VAT stanowi wydatek kwalifikowany (...) nie jest brany pod uwagę publiczny lub prywatny status beneficjenta końcowego lub odbiorcy”.

### Nabywanie prawa do odliczenia

W związku z tym warto zadać pytanie, czy brak odliczenia VAT automatycznie uprawnia beneficjenta do zaliczenia jego kosztu do kosztów kwalifikowanych. Powyższe zagadnienie zdaje się mieć istotne znaczenie ze względu na fakt, że wiele podmiotów, szczególnie z sektora finansów publicznych utożsamia „brak odliczenia” z pojęciem „braku nabycia prawa do odliczenia”. W celu wyjaśnienia tego błędnego założenia konieczne jest przybliżenie znaczenia pojęciowego obu zwrotów.

Pierwsze z definiowanych pojęć oznacza, że dany podmiot nie obniżył podatku należnego o kwotę podatku naliczonego poniesionego w cenie nabywanych towarów i usług. Nie oznacza to jednak, że nie mógł tego zrobić. Istnieje wiele przyczyn, dla których podatnicy rezygnują z odliczenia podatku. Może to wynikać np. z faktu, że kwota odliczenia jest niematerialna lub z tego względu, że podatnik wykonujący różne typy czynności (opodatkowane, zwolnione lub poza VAT) musiałby dokonać rozróżnienia VAT naliczonego na podatek do odliczenia oraz odliczeniu niepodlegający (lub podlegający odliczeniu w części), co wymaga w praktyce prowadzenia szczegółowej ewidencji. Mając na uwadze powyższe formalności administracyjne, beneficjenci często rezygnują z odliczenia podatku, ponieważ dążą do zachowania względnie bezpiecznej metodologii rozliczeń i unikania wszelkich kontaktów z organami podatkowymi (co może mieć miejsce np. w przypadku występowania z wnioskiem o zwrot VAT wynikającego z dużej nad-



wyżki podatku naliczonego). Tym samym wiele podmiotów nie odlicza podatku naliczonego, chociaż czynności przez nie wykonywane uprawniają je do tego.

Drugie z omawianych pojęć oznacza, że podmiot z uwagi na charakter podejmowanych czynności (zwolnione od podatku lub poza VAT), rodzaj zakupów (np. paliwo, hotele) lub swój status (brak wykonywania czynności w charakterze podatnika VAT) nie ma prawa do odliczenia podatku, ponieważ wynika to po prostu z obiektywnych okoliczności, tj. literalnego brzmienia przepisów podatkowych. Na bazie przepisów prawa wspólnotowego nie ulega wątpliwości, że tylko taką sytuację, czyli „brak nabycia prawa do odliczenia podatku” można utożsamiać z przypadkiem, gdy podatek jest faktycznie i ostatecznie ponoszony przez beneficjenta, co w konsekwencji uprawnia do zaliczenia go do kosztów kwalifikowanych.

## Charakter projektu

Stosunkowo często w różnych publikacjach dotyczących zagadnienia kwalifikowalności VAT poruszana jest wyłącznie (lub przede wszystkim) kwestia o charakterze podmiotowym, tzn. rozstrzygany jest problem, czy beneficjent jest podatnikiem VAT. Niemniej jednak, jak pokazuje praktyka, duży nacisk przy determinowaniu charakteru VAT powinien zostać również położony na przedmiotowy zakres inwestycji, tzn. jej charakter i dalsze wykorzystanie. Na podstawie tych danych można bowiem określić, czy faktycznie charakter projektu pozbawia beneficjenta prawa do odliczenia podatku.

Jak wspomniano na wstępie, w celu omówienia istoty powyższego zagadnienia oraz przedstawienia praktycznych problemów związanych z kwalifikowalnością VAT warto odwołać się do przykładów inwestycji w ramach ZPORR realizowanych w latach 2004–2006 r. Omawiane projekty dotyczyły przed wszystkim inwestycji o charakterze stricte infrastrukturalnym (np. budowa i rozbudowa sieci wodociągowych i kanalizacyjnych), dotyczących rewitalizacji obszarów miejskich, budowy obiektów sportowych oraz rozbudowy placówek naukowo-badawczych. Beneficjentami tych działań były głównie gminy, urzędy miast, publiczne zakłady opieki zdrowotnej (dalej: ZOZ) oraz uczelnie wyższe.

Na przykładzie gminy, jako beneficjenta inwestycji realizowanej ze środków ZPORR warto prześledzić, jak w przypadku podmiotu, któremu co do zasady nie przysługuje prawo do odliczenia VAT ponoszonego w cenie towarów i usług, można błędnie zakwalifikować taki podatek jako koszt kwalifikowany projektu. W tym miejscu warto zaznaczyć, że w przypadku, gdy gmina wykonuje czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, działa w charakterze podatnika VAT.

Wyobraźmy sobie gminę, która buduje przyłącza wodociągowe w części finansowane ze środków ZPORR i założmy, że w momencie podejmowania inwestycji przedmiotowa jednostka samorządu terytorialnego wykonuje jedynie czynności w ramach szeroko pojętych zadań własnych gminy<sup>5</sup>. Z tego względu na bazie obowiązujących przepisów o VAT<sup>6</sup>, których interpretacja została wielokrotnie potwierdzona stanowiskiem organów podatkowych<sup>7</sup>, w odniesieniu do takich czynności zastosowanie znajdzie zwolnienie od podatku pozbawiające gminę prawa do odliczenia.

W konsekwencji, przy realizacji inwestycji VAT zostaje zaliczony do kosztów kwalifikowanych projektu. Pozornie cała sytuacja

związana z finansowaniem podatku nie budzi wątpliwości do momentu jednak zakończenia przedmiotowej inwestycji i oddania jej w użytkowanie. W tym przypadku warto rozważyć dwie sytuacje mające najczęściej zastosowanie w praktyce, tj. omawiane przyłącze wodociągowe może zostać:

- wykorzystywane bezpośrednio przez gminę lub;
- oddane w odpłatne użytkowanie lokalnemu zakładowi komunalnemu.

W pierwszej sytuacji gmina użytkuje przyłącza wodociągowe i w związku z tym pobiera od osób fizycznych oraz osób prawnych opłaty za pobór wody. Jako że realizuje to w na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, staje się podatnikiem VAT w tym zakresie i świadczy usługi opodatkowane 7-proc. stawką VAT<sup>8</sup>. W rezultacie realizowany projekt w końcowym rozrachunku zostaje wykorzystany jedynie do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, tj. świadczenia usług w zakresie rozprowadzania wody, a zakupy ponoszone przez gminę na etapie realizacji inwestycji są bezpośrednio związane z ich wykonywaniem. Tym samym zgodnie z przepisami art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) gmina uzyskuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od takich wydatków.

Druga z możliwych sytuacji na pozór wydaje się nie kreować podobnych problemów. W tym przypadku na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego działa zakład komunalny. Tak więc gmina po zakończeniu prac związanych z budową przyłącza przekazuje go zakładowi komunalnemu w użytkowanie. Od tej pory zakład jest użytkownikiem inwestycji i on też pobiera pożytki z jej wykorzystywania w postaci poboru opłat za wodę. Problemem jednak w tym przypadku okazuje się forma przekazania w użytkowanie ww. przyłączy, gdyż najczęściej gmina podpisuje umowę o dzierżawę (najem) tej infrastruktury z zakładem. Od tej pory, jakkolwiek zakład bezpośrednio użytkuje inwestycję, to również gmina staje się podatnikiem VAT, gdyż na podstawie umowy cywilnoprawnej wykorzystuje inwestycję do wykonywania czynności opodatkowanych, tj. świadczy usługi dzierżawy (najmu) opodatkowane VAT. Warto podkreślić, że nie ma znaczenia czy opłata pobierana przez gminę przynosi jej realny dochód, czy jej wysokość ma jedynie na celu pokrycie kosztów ponoszonych przez gminę. Należy wyraźnie zaznaczyć, że dochodowość (rentowność) danego przedsięwzięcia (w tym przypadku wykorzystania inwestycji) nie ma związku ze stwierdzeniem, czy dany projekt jest wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanych VAT. Inaczej rzecz ujmując, to czy gmina ustali wysokość opłaty dzierżawnej (najmu) na poziomie np. 1000 zł, czy symbolicznej złotówki, nie ma wpływu na status gminy jako podatnika VAT w tym zakresie.

W rezultacie w obu wypadkach gmina wykorzystuje zrealizowany już projekt do wykonywania czynności opodatkowanych (czy to w postaci świadczenia usług w zakresie rozprowadzania wody, czy też świadczenia usług dzierżawy majątku wybudowanego w ramach przedmiotowego projektu) na podstawie umów cywilnoprawnych, staje się podatnikiem VAT w tym zakresie i nabywa prawo do odliczenia podatku poniesionego w cenie nabytych towarów i usług związanych bezpośrednio z wykonywaniem tych czynności.

Warto zauważyć, że w opinii autorów mogą zaistnieć sytuacje odmienne od powyższych, gdy gmina nie nabędzie prawa do odliczenia VAT związanego z realizowanymi inwestycjami.





Złjęcia: www.fotolia.com

Taki przypadek byłby ściśle uzależniony od formy przekazania w użytkowanie ww. majątku, tj. przekazaniu nie mogłaby towarzyszyć odpłatność i musiałby zostać wykazany związek takiego przekazania z prowadzonym przedsiębiorstwem (tj. z zadaniami własnymi gminy).

## Konsekwencje

Konsekwencje dla beneficjentów dokonujących nieprawidłowej klasyfikacji VAT jako kosztu kwalifikowanego mogą okazać się dwojakie. W wypadku gdy kontrola po zakończeniu projektu wykaże ewentualne nieprawidłowości w tym zakresie, beneficjent może zostać zobowiązany do zwrotu niesłusznie otrzymanego dofinansowania, co oznacza w praktyce konieczność zwrotu kwoty będącej pokryciem kosztów VAT zaliczonego do kosztów kwalifikowanych wraz z zaległymi odsetkami (liczonymi najczęściej od momentu wypłaty odpowiedniej transzy finansowania).

Jednak nie wszystko stracone. Równocześnie powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że beneficjent nie odliczył pewnej kwoty VAT, a miał do tego prawo. W takim przypadku, podatnik może dokonać weryfikacji przeszłych rozliczeń podatkowych i określić prawidłową wysokość kwoty podatku od odliczenia. Taka weryfikacja sprowadza się do korekty deklaracji i ewentualnego wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaconego podatku.

Warto pamiętać, że w wypadku złożenia wniosku o zwrot podatku częstą praktyką władz skarbowych jest wszczęcie kontroli podatkowej. Co warte podkreślenia, potencjalna kontrola, jakkolwiek spowodowana wystąpieniem o zwrot VAT z tytułu omawianej inwestycji, może objąć swoim zakresem rozliczeń także inne okresy niż tylko te objęte ww. inwestycją. Z tego względu każda taka korekta powinna zostać poprzedzona wewnętrzną weryfikacją rozliczeń, która

zwiększałaby bezpieczeństwo podatkowe beneficjenta na wypadek kontroli.

Podsumowując, jakkolwiek powyższy artykuł koncentruje się na kwestiach kwalifikowalności VAT związanych z finansowaniem projektów w ramach ZPORR w latach 2004–2006, to ze względu na fakt, że te reguły dotyczą również wykorzystania środków strukturalnych w latach 2007–2013 powyższe zagadnienie, a co ważniejsze również pewne kwestie problemowe z nim związane, pozostają wciąż aktualne. ■

Michał Galejczuk pełni funkcję menagera, a Łukasz Postrzech – senior consultant w Accreo Taxand.

### PRZYPISY

- 1 Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999.
- 2 Rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999.
- 3 Dz. U. z 2004 r. Nr 54 poz. 535 ze zm.
- 4 Zasada nr 7: VAT i inne podatki oraz opłaty – załącznik do rozporządzenia Komisji (WE) nr 448/2004 z 10 marca 2004 r. zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1685/2000 ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełniać wydatki na działania współfinansowane z funduszy strukturalnych, i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1145/2003.
- 5 Co do zasady, taka sytuacja w praktyce wydaje się mało realna, ponieważ gmina jako podmiot samorządu terytorialnego wykonuje także inne czynności, które nie mieszczą się w zakresie zadań własnych i podlegają opodatkowaniu VAT, np. ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntów, sprzedaż lokali mieszkalnych czy dzierżawa powierzchni na cele komercyjne.
- 6 Do 30 listopada 2008 r. zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 13 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 97 poz. 970, ze zm.) – od 1 grudnia 2008 r. zastąpione przez § 13 ust. 1 pkt 11 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212 poz. 1336) – czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych są zwolnione od VAT.
- 7 Patrz interpretacja indywidualnie wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 stycznia 2009 r. (sygn. IPPP1-443-2144/08-2/PR) oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 września 2008 r. (sygn. IBPP1/443-1270/08/KG).
- 8 Poz. 138 załącznika nr 3 do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535, ze zm.).