

VAT od inwestycji komunalnych współfinansowanych ze środków UE

Coraz więcej jednostek samorządu terytorialnego stara się odzyskiwać VAT od inwestycji komunalnych realizowanych z własnych środków. Unikają one natomiast odzyskiwania VAT od projektów unijnych po to, by potraktować go jako koszt kwalifikowany, a tym samym uzyskać wyższe dofinansowanie. Nie zawsze jest to działanie opłacalne.

Wydaje się, że droga jednostek samorządu terytorialnego do odzyskiwania podatku naliczonego związanego z inwestycjami jest coraz prostsza. Do takiego stwierdzenia mogą służyć m.in. niektóre orzeczenia wydawane przez sądy administracyjne w 2014 roku. Orzeczenia te pozwalają odpowiedzieć na pytanie, czy gmina może odzyskać naliczony podatek od towarów i usług (VAT) związany z wydatkami na infrastrukturę, która po zrealizowaniu jest nieodpłatnie przekazywana do użytkowania gminnym jednostkom organizacyjnym? Przy czym, co istotne, gminne jednostki (czyli zakłady lub jednostki budżetowe) we wszystkich przytoczonych poniżej sprawach wykorzystywały otrzymane inwestycje do prowadzenia sprzedaży opodatkowanej VAT. Wymienione sprawy dotyczyły takich inwestycji, jak sieci wodociągowe i kanalizacyjne, oczyszczalnie ścieków, infrastruktura turystyczna (noclegowa).

Najnowsze orzecznictwo

Sądy potwierdziły prawo gmin od odliczenia VAT w przypadku przekazania inwestycji zakładom budżetowym, m.in. w **wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 września 2014 r.** (sygn. akt I FSK 938/14) oraz w jeszcze nieprawomocnych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), m.in. w **wyrokach:**

- **WSA w Gliwicach z 5 listopada 2014 r.** (sygn. akt III SA/GI 1125/14),
- **WSA w Poznaniu z 6 listopada 2014 r.** (sygn. akt I SA/Po 484/14),
- **WSA w Rzeszowie z 9 grudnia 2014 r.** (sygn. akt I SA/Rz 921/14) oraz
- **WSA w Bydgoszczy z 22 grudnia 2014 r.** (sygn. akt I SA/Bd 1161/14).

Żeby zrozumieć istotę sprawy, warto odnieść się do fragmentów uzasadnienia prezentowanego przez sądy. W ostatnim z wymienionych orzeczeń WSA w Bydgoszczy – powołując się na wymieniony wyrok NSA z 2 września 2014 r. – uznał, że „w świetle zasady neutralności nie ma żadnych przeszkód, aby gmina realizowała prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych na inwestycje, w oparciu o które samorządowy zakład budżetowy wykonuje – w jej imieniu – jej zadania własne, generujące podatek należny”. Nie sprzeciwia się temu w szczególności fakt, że sprzedaż opodatkowana występuje po stronie odrębnego podatnika (samorządowego zakładu budżetowego), a podatek naliczony odlicza inny podatnik (gmina). Rozwiązanie takie umożliwił bowiem wcześniej określona szczególna relacja pomiędzy tymi podmiotami, w ramach której nabyta przez gminę inwestycja służy sprzedaży opodatkowanej realizowanej w imieniu tej gminy przez jej wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę, jaką jest jej samorządowy zakład budżetowy. W tych okolicznościach chybiona jest zatem argumentacja skargi podnosząca brak związku dokonanych zakupów z wykonywanymi przez gminę czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Ponadto w powołanych orzeczeniach często pojawiał się także argument, że „w sytuacji gdy gmina ponosi ciężar ekonomiczny wydatków (w tym podatku naliczonego) na realizację inwestycji, które – w ramach realizacji spoczywających na niej zadań komunalnych – generują jednocześnie podatek należny, nie ma podstaw do pozbawienia jej prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu poniesienia tych wydatków, z tego tylko względu, że z przyczyn organizacyjnych inwestycje te obsługuje wydzielony z majątku

tej jednostki zakład budżetowy, cechujący się wprawdzie na gruncie VAT podmiotowością podatkową, lecz ograniczoną w stosunku do tworzącej i finansującej go gminy”.

Do podobnych konkluzji sądy doszły w przypadku inwestycji, które zostały przez gminy nieodpłatnie przekazane od użytkownika jednostkom budżetowym (por. m.in. **wyrok NSA z 21 października 2014 r.**, sygn. akt I FSK 1546/13 oraz **wyroki: WSA w Gliwicach z 28 października 2014 r.**, sygn. akt III SA/GI 651/14; **WSA w Opolu z 12 grudnia 2014 r.**, sygn. akt I SA/Op 561/14; **WSA w Bydgoszczy z 17 grudnia 2014 r.**, sygn. akt I SA/Bd 1001/14).

We wszystkich wymienionych wyrokach sądy potwierdziły prawo gmin od odliczenia naliczonego VAT od inwestycji, które, co warto odnotować, w części poruszonych przypadków były współfinansowane ze środków przyznawanych w ramach różnych programów pomocowych (np. Program Rozwoju Obszarów Wiejskich) oraz pożyczek (przede wszystkim z wojewódzkiego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej).

VAT a nowa perspektywa finansowa UE

W kontekście powołanych wyroków warto również zwrócić uwagę, że w nowym okresie programowania Unii Europejskiej na lata 2014–2020 VAT, podobnie jak dotychczas, będzie mógł zostać uznany za koszt kwalifikowany projektu. **Warunkiem uznania kwalifikowalności VAT jest brak możliwości odzyskania tego podatku przez podatnika.** W praktyce działalności JST widoczna jest tendencja do „ukrywania” możliwości odliczenia VAT nawet w przypadkach, gdy działalność prowadzona w oparciu o dostarczoną infrastrukturę uprawnia jednostkę do odzyskania tego podatku. Dotyczy to w szczególności projektów związanych z infrastrukturą sportową, turystyczną, kulturalną czy rewitalizacją. W przeszłości zdarzyły się także przypadki kwalifikowania VAT na gruncie dofinansowania ze środków europejskich inwestycji w gospodarkę wodno-ściekową i gospodarkę odpadami. Jednostki samorządowe, w tym w szczególności gminy, dążą bowiem do uzyskania maksymalnej intensywności wsparcia ze środków unijnych, rozumianego jako poziom (%) dofinansowania inwestycji. Wydaje się, że takie podejście jest nie tylko krótkowzroczne, lecz – w pewnych przypadkach – także niezgodne z prawem. Również niektóre instytucje zarządzające i pośredniczące mają problemy z kwalifikowaniem VAT.

W przeddzień realizacji projektów w ramach nowych programów operacyjnych warto zwrócić uwagę, że **prawo do odzyskania VAT z inwestycji oznacza jednocześnie**

możliwość świadczenia usług opodatkowanych VAT, w związku z czym podatnik jest w stanie zaplanować w sposób racjonalny strumień przychodów generowanych przez infrastrukturę, zwłaszcza jeżeli wiąże się ona z monopolem naturalnym (np. gospodarka wodno-ściekowa). Pozbawienie się tej możliwości w okresie trwałości projektu (pięć lat od zakończenia jego realizacji) sprawia, że znacząco zwiększają się koszty eksploatacyjne obiektu, nie ma również możliwości odzyskania VAT poniesionego jako koszt kwalifikowany. Samorząd przegrywa zatem podwójnie, mimo że uzyskuje większe dofinansowanie do inwestycji ze środków UE, ograniczone jednak koniecznością obliczenia tzw. luki finansowej.

WAŻNE

Często lepiej zrezygnować z kwalifikowalności VAT i otrzymać niższe wsparcie unijne niż pozbawić się możliwości świadczenia opodatkowanych usług, a co za tym idzie – możliwości odliczenia podatku naliczonego.

W niektórych przedsięwzięciach publicznych VAT z zasady nie będzie stanowił kosztu kwalifikowanego. Mowa tu przede wszystkim o projektach objętych przepisami o pomocy publicznej. Dotyczy to np. części infrastruktury turystycznej. W takiej sytuacji podatnik ma jednak nieskrępowaną możliwość uzyskiwania dochodów z prowadzonej działalności, przy stałym poziomie dofinansowania projektu.

Nowe zasady określania proporcji w VAT

W połowie stycznia br. do Sejmu trafił rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (druk nr 3077) przewidujący m.in. sposób określenia proporcji związanej z odliczeniem VAT, w kontekście prowadzenia przez podatnika zarówno działalności gospodarczej opodatkowanej VAT, jak też innego rodzaju działalności. **O projekcie pisaliśmy w nr. 3 z 2015 roku GSiA, w kolejnych numerach wskażemy możliwe skutki tej regulacji JST.**

Analiza „opłacalności” kwalifikowania VAT jako kosztu kwalifikowanego ze środków UE powinna zostać dokonana przed złożeniem wniosku o dofinansowanie projektu, na etapie planowania działalności prowadzonej w oparciu o infrastrukturę, na którą podmiot chce uzyskać dofinansowanie. Nie zawsze bowiem celowe lub możliwe jest ujęcie tego wydatku w kosztach kwalifikowanych projektu. ■