

Konsekwencje wprowadzenia nowych zasad odliczania VAT

Trwają sejmowe prace nad wprowadzeniem nowego sposobu kalkulowania kwot VAT podlegającego odliczeniu. Dotyczy on przede wszystkim tych podatników, którzy prowadzą mieszaną działalność. Nowe przepisy odnoszą się zwłaszcza do jednostek samorządu terytorialnego. Jak bardzo utrudnią odliczanie podatku VAT gminom?

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest jednym z aktów wyznaczających ramy funkcjonowania polskiego podatku od towarów i usług (VAT). Jednym z postulatów zapisanych w preambule do dyrektywy jest dążenie do zredukowania formalności administracyjnych nakładanych przepisami VAT na podmioty gospodarcze – podatników VAT. Nowelizacja polskiej ustawy o VAT (chodzi o projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych z 22 grudnia 2014 r., **druk sejmowy nr 3077**) znajdująca się obecnie na etapie prac sejmowych zdaje się przeczyć temu postulatowi (na dzień oddania gazety do drukarni ustawa po pierwszym czytaniu w Sejmie została skierowana do prac w Komisji Finansów Publicznych).

Podatnicy VAT wykonujący działalność mieszaną (a więc opodatkowaną, zwolnioną oraz niepodlegającą VAT) będą zobowiązani do obliczania „sposobu określenia proporcji”, zgodnie z którym będą odliczać VAT związany z wydatkami na działalność bieżącą oraz inwestycyjną. Zgodnie z projektem zmian, sposób określenia proporcji powinien jak najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Projekt wskazuje przykładowo, jakie dane należy wykorzystywać do wyliczenia proporcji, ale lektura projektowanych przepisów nie pozwala twierdzić, że ich twórcom przyświecał postulat zredukowania formalności administracyjnych nakładanych przepisami o VAT. Ustawodawca proponuje m.in., żeby do obliczenia proporcji posłużyły dane obejmujące „średnioroczną liczbę roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej

średniorocznej liczbie roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością”. Jak tego typu przepisy mogą zredukować formalności administracyjno-prawne związane z rozliczeniami podatku VAT?

Przepisy dedykowane JST

W projektowanych przepisach znajduje się metoda obliczania proporcji dedykowana jednostkom samorządu terytorialnego (JST). Chodzi o **zmieniany art. 86 ust. 2c pkt 3** ustawy o VAT, zgodnie z którym dla jednostek do ustalenia proporcji użyteczne będą dane dotyczące „rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonego o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza”. Należy zastanowić się, czy przepis ten cokolwiek ułatwia gminom, jeśli chodzi o sposób obliczenia proporcji? Zwłaszcza w stosunku do obecnie obowiązującego art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, który nakazuje m.in. gminom stosowanie bliżej nieokreślonej proporcji w odniesieniu do odliczenia VAT związanego z wydatkami na środki trwałe wykorzystywane do działalności mieszanej.

Przykładem, w którym przepis art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, a także jego następca, powinny znaleźć zastosowanie, mogą być gminne wydatki na salę sportową udostępnianą odpłatnie zewnętrznym użytkownikom oraz nieodpłatnie szkole podstawowej (gminnej jednostce budżetowej). Jak w takiej sytuacji prawidłowo określić

proporcję pozwalającą w prawidłowej wysokości odliczyć podatek naliczony związany z inwestycją? Czy na przykład policzyć liczbę godzin, podczas których w danym roku obiekt jest wykorzystywany do działalności opodatkowanej, a następnie tę liczbę podzielić przez ogólną liczbę godzin użytkowych danego obiektu w danym roku? Pojawia się pytanie, czy takie ewidencje roboczo godzin obiektów sportowych lub innych obiektów wykorzystywanych do działalności gminnej ktokolwiek jest w stanie prowadzić. Pojawia się także pytanie, co ma zrobić gmina, która ma kilka, a nawet kilkadziesiąt takich obiektów lub inwestycji. Czy w nowych warunkach do wszystkich obiektów ma zastosować klucz wskazany w art. 86 ust. 2c pkt 3 ustawy o VAT i czy taki klucz będzie faktycznie zapewniał obiektywny sposób określenia proporcji, według której podatek będzie odliczany?

Przepisy o proporcji VAT

Wydaje się, że **projektowane przepisy skomplikują już i tak bardzo zagmatwane regulacje VAT dotyczące proporcjonalnego odliczania VAT**. Co więcej, przepisy intertemporalne, a więc regulujące zakres czasowy obowiązywania nowych przepisów VAT nie są zbyt precyzyjne. Wskazane jest tylko, że nowe regulacje wejdą w życie od 1 stycznia 2016 r. Nie wskazują jednak, czy znajdą one zastosowanie do obiektów zrealizowanych przed tą datą, ale w stosunku do których odliczenie VAT będzie realizowane po 2015 roku. Tym samym już teraz należy się zastanowić, jak nowe przepisy VAT wpłyną na prawo do odliczenia realizowanych obecnie w gminach inwestycji i czy będą dotyczyć inwestycji już zrealizowanych, w przypadku których odliczenie VAT jest rozciągnięte na wiele lat (np. w przypadku stosowania tzw. korekty wieloletniej).

Nowe przepisy a środki unijne

W nowej perspektywie finansowej na lata 2014–2020 utrzymano zasadę kwalifikowalności VAT w przypadku braku możliwości jego odzyskania przez beneficjenta. Ta generalna zasada musi zostać skonkretyzowana na poziomie krajowym. Na obecnym etapie opracowywania dokumentów wdrożeniowych trudno jednak przesądzić, jak w świetle planowanej nowelizacji ustawy o VAT traktowane będą projekty, w stosunku do których mogłoby znaleźć zastosowanie nowy „sposób określenia proporcji”. Mowa przede wszystkim o tzw. **projektach generu-**

jących dochody, a więc zakładających uzyskiwanie na etapie eksploatacji inwestycji dochodów, które prowadzą do częściowego „samofinansowania się” infrastruktury, a także o wszelkich innych przedsięwzięciach, na bazie których gminy świadczyć będą odpłatne usługi na rzecz użytkowników obiektów (m.in. gospodarka odpadami, gospodarka wodno-ściekowa, rewitalizacja, sport i rekreacja, turystyka).

Projekt „Krajowych wytycznych dotyczących kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności w okresie programowania 2014–2020” stanowi, że VAT, który może zostać odzyskany na podstawie przepisów krajowych, nie może kwalifikować się do dofinansowania ze środków UE. Podobne postanowienia zawiera projekt wytycznych Ministra Infrastruktury i Rozwoju w zakresie zagadnień związanych z przygotowaniem projektów inwestycyjnych, w tym projektów generujących dochód i projektów hybrydowych na lata 2014–2020. Zgodnie z praktyką ustaloną w poprzednich okresach programowania, VAT kwalifikowany był albo w całości (jeżeli podatnik nie miał prawnej możliwości odzyskania go), albo też w ogóle nie kwalifikował się do dofinansowania – w przypadku wykonywania przez podatnika czynności opodatkowanych VAT i możliwości odzyskania podatku.

Projekt nowelizacji ustawy o VAT komplikuje tę sytuację. Ograniczenie możliwości odliczania VAT od inwestycji w oparciu o ustaloną proporcję będzie zachęcać beneficjentów do kwalifikowania VAT w planowanych inwestycjach do dofinansowania ze środków unijnych, przy jednoczesnej rezygnacji z prowadzenia działalności opodatkowanej VAT. Gminy traktować będą bowiem jako najważniejszą korzyść uzyskanie maksymalnej wysokości dofinansowania z UE. Natomiast beneficjenci, którzy zaplanują racjonalne wykorzystanie obiektów użyteczności publicznej (np. wynajem sali gimnastycznej w godzinach popołudniowych czy odpłatne udostępnienie sal lekcyjnych, np. na działalność szkoły językowej), będą musieli liczyć się z brakiem możliwości zakwalifikowania VAT w projekcie unijnym, przy jednoczesnym ograniczeniu kwoty VAT, jaka będzie podlegała zwrotowi na podstawie prowadzonej działalności. Wydaje się, że ustawodawca, a w szczególności instytucje odpowiadające za absorpcję środków unijnych, powinien wziąć ten problem pod uwagę w trakcie prac nad ostatecznym kształtem wytycznych dotyczących kwalifikowalności wydatków. ■