

Polska Izba Firm Szkoleniowych
03-921 Warszawa, ul. Londyńska 19
NIP 113-25-33-194 REGON 140042435
KRS 0000226497 Sąd Rejonowy dla M. St. W. XX W.G.
Konto: Bank Pekao S.A O/Warszawa ul. Nowy Świat 6/12
19 1240 5992 1111 0000 4773 9947
www.pifs.org.pl e-mail: biuro@pifs.org.pl



Warszawa, 18 czerwca 2012 r.

PIFS.07-57/12

Pan Tomasz Tratkiewicz
Dyrektor Departamentu Podatku
od Towarów i Usług
w Ministerstwie Finansów

Szanowny Panie Dyrektorze,

W odpowiedzi na pismo z dnia 12 czerwca 2012 roku, w którym Pan Dyrektor zwraca się z prośbą o zgłaszanie uwag do *projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, uprzejmie informuję, że Polska Izba Firm Szkoleniowych zgłasza następujące stanowisko w tej sprawie:

**Stanowisko Polskiej Izby Firm Szkoleniowych
w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług
oraz o zmianie niektórych innych ustaw
(w zakresie wpływu dotacji na podstawę opodatkowania)**

Zgodnie z projektem z 25 maja 2012 r. ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług (dalej „ustawy o VAT”), uchylony zostanie obecny art. 29 ustawy o VAT, a kompleksowe regulacje dotyczące ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług zostaną zawarte w nowym art. 29a. Przepisy art. 29a zostały zmodyfikowane w porównaniu do obecnego art. 29 ustawy o VAT, aby pełniej odzwierciedlić przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a dokładnie jej art.73.

W obecnie obowiązujących przepisach, podstawą opodatkowania jest obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się też o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

W proponowanym brzmieniu art. 29a ust. 1, podstawą opodatkowania powinno być wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną, lub którą usługodawca ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze związanymi bezpośrednio z ceną towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W uzasadnieniu czytamy, że „zmiana ma na celu jednoznaczne wskazanie, że w związku z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu uwzględniane są wszelkie otrzymane kwoty związane z ich wykonaniem (związane bezpośrednio z ceną), jak również wówczas gdy w związku z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze przez dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi nie jest pobierana zapłata od podmiotów, na których rzecz jest faktycznie wykonywana czynność, otrzymane kwoty będą uwzględniane w określaniu wysokości podstawy opodatkowania. Będzie to miało znaczenie np. w przypadku projektów realizowanych ze środków pochodzących z programów pomocowych UE. Obecnie otrzymane kwoty przez beneficjentów w znaczącej większości były traktowane jako „dotacje o charakterze ogólnym”, a zatem nie były uwzględniane w podstawie opodatkowania. Z dniem wejścia w życie proponowanych przepisów, jeżeli finansowanie z tych środków związane jest bezpośrednio z ceną, finansowane w ten sposób czynności będą podlegały opodatkowaniu i powstanie obowiązek rozliczenia podatku od otrzymanych kwot (chyba, że są to czynności zwolnione od podatku).”

Wskazane wyżej twierdzenie wzbudza duże zaniepokojenie wśród firm szkoleniowych, które realizują projekty dofinansowywane z funduszy unijnych. Uważamy, że proponowana zmiana brzmienia przepisu nie w każdej sytuacji będzie za sobą pociągała skutek sugerowany przez Ministerstwo.

W pierwszej kolejności, stwierdzić należy, że proponowane brzmienie art.29a ustawy o VAT będzie wiernym odwzorowaniem art.73 Dyrektywy, co wskazuje, że dotychczasowe brzmienie art.29 ustawy VAT w tym zakresie, odbiegało od brzmienia Dyrektywy, a tym samym, de facto, zawierało korzystniejsze dla podatników uregulowanie. Korzystniejsze dlatego, że ogólnie rzecz ujmując, do podstawy opodatkowania były wliczane dotacje tzw. przedmiotowe, które przekładały się na to, że podatnik pobierał od nabywców niższą cenę (lub nie pobierał jej wcale), rekompensowaną mu poprzez dotację (faktycznie zatem finalnie nie otrzymywał za usługę czy towar mniej, niż powinien). Zawsze jednak mogło to mieć miejsce tylko w takiej sytuacji, gdy co do zasady mieliśmy do czynienia z czynnością opodatkowaną podatkiem VAT, ze świadczeniem co do zasady odpłatnym.

Konsekwencją obecnego brzmienia art.29 ustawy VAT było zatem to, że za podstawę opodatkowania nie uznawało się dotacji tzw. podmiotowych, ogólnych, które podatnicy otrzymywali generalnie na swoją działalność, finansowanie jakiś projektów czy jako zwrot kosztów funkcjonowania. Faktem jednak jest, że czasami tego rodzaju dotacje także mogły się przekładać na ceny świadczeń (towarów i usług) dokonywanych przez dotowany podmiot.

Zwracamy uwagę, że zgodnie z orzecznictwem ETS, zapadającym na kanwie poprzednika art.73 Dyrektywy, także tego rodzaju dotacje (inne dofinansowania), co do zasady mogą stanowić podstawę opodatkowania. Zatem rzeczywiście, stwierdzić trzeba, że proponowana nowelizacja nie będzie miała tylko charakteru doprecyzowującego, ale zmieni sposób postrzegania podstawy opodatkowania, jednocześnie doprowadzając rozumienie tej podstawy w zakresie dotacji, subwencji i opłat o podobnym charakterze, do zgodności z regulacjami unijnymi. **Skutkiem tej nowelizacji będzie to, że jako podstawę opodatkowania będzie trzeba ująć nie tylko takie dotacje, które bezpośrednio obniżają cenę u podatnika (wyrównując ją), ale także takie, dzięki**

otrzymaniu których, podatnik finalnie może sobie pozwolić na pobieranie od odbiorców niższej ceny niżby to czynił bez dotowania swojej działalności (lub nie pobiera w ogóle wynagrodzenia od odbiorcy towaru czy usługi).

Jednakowoż, sprawa nie jest wcale tak jednoznaczna i kategoryczna w każdym przypadku, jak to zostało wskazane przez Ministerstwo Finansów. Sformułowanie bowiem „bezpośredni związek z ceną” jest naszym zdaniem sformułowaniem nieostrym, i będzie wymagało zbadania i rozważenia w każdym konkretnym przypadku. Okazać się bowiem może, że różni podatnicy mogą różnie postrzegać wpływ takich samych dofinansowań zewnętrznych na swoje ceny. I nie można stawiać jako pewnika tego, że każda dotacja wpływa na ceny świadczeń u podatnika, a nawet jeżeli wpływa, to nie zawsze można stwierdzić, że powinna ona podwyższać u niego podstawę opodatkowania.

Po pierwsze, zbadać należy, czy beneficjent, który otrzyma dotację, wykonuje co do zasady czynność opodatkowaną podatkiem VAT, a więc odpłatną dostawę towarów lub odpłatną usługę. Jeżeli bowiem jest tak, że beneficjent z założenia działa w ogóle albo w ramach jakiegoś projektu non profit, gdzie jest dofinansowywany, aby wykonywać jakieś świadczenia z założenia nieodpłatnie, to również z założenia nie ma tutaj mowy o cenie. Ergo, dofinansowanie nie ma związku z ceną świadczenia, nie zastępuje jej ani nie wyrównuje, ponieważ nie na odpłatnego świadczenia dla odbiorcy. Tym samym, dotacje na działalność podmiotów w takiej sytuacji nie mogą naszym zdaniem stanowić dla nich podstawy opodatkowania. Oczywiście nie można również uznać tego rodzaju działania za wykonywanie czynności opodatkowanych „w ramach działalności przedsiębiorstwa” bez pobrania należności (świadczenie nieodpłatne) – quasi darowizna. Podkreślimy jeszcze raz – nie jest to odstąpienie od pobrania zwyczajowo ustalonej ceny za świadczenie odpłatne, opodatkowane podatkiem VAT, ale immanentną cechą świadczenia dla beneficjenta jest jego nieodpłatność (dofinansowana jest działalność non profit) – z założenia nieodpłatne dostawy czy nieodpłatne usługi, jeśli taki jest ich charakter w ramach wykonywanej przez podmiot działalności, nie podlegają podatkowi VAT. Zatem także dotacje otrzymywane na taką działalność, nie mogą naszym zdaniem stanowić podstawy opodatkowania.

Uwagi te dotyczą jak najbardziej firm szkoleniowych, które realizują projekty dofinansowane z funduszy unijnych, jeśli dofinansowanie dotyczy właśnie takiego projektu, którego celem jest realizowanie świadczeń nieodpłatnych wobec odbiorców, a więc świadczeń, od których w ogóle nie byłaby ustalana cena – nie ma świadczenia w rozumieniu ustawy o VAT. Jest to zasadniczo odmienna sytuacja od takiej, w której w związku z dofinansowaniem cena za szkolenia spada do zera – w tym drugim przypadku naszym zdaniem dotacja może być związana z ceną i powinna być wtedy brana pod uwagę jako podstawa opodatkowania.

Stwierdziliśmy, że dotacja może być związana z ceną, ale nie zawsze musi być z nią związana na tyle, aby stała się podstawą opodatkowania. Zwracamy bowiem uwagę, że mimo odmiennego od naszej ustawy o VAT brzmienia art.73 Dyrektywy, gdzie jest mowa o związku dotacji z ceną, to jednak ETS orzekał w takim duchu, że dotacja powinna faktycznie, bezpośrednio wpływać na cenę, aby można ją było uznać za „dodatkową” podstawę opodatkowania. Według niego, do podstawy opodatkowania wlicza się otrzymane przez podatnika dotacje stanowiące de facto dopłaty do ceny

dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług, a nie otrzymane dotacje stanowiące dopłaty do towarów lub usług przez niego nabywanych. Potwierdził to w orzeczeniu w sprawie C-184/00, w którym stwierdził, że sformułowanie „dotacje bezpośrednio związane z ceną” należy interpretować w taki sposób, aby dotyczyło ono jedynie dotacji odpowiadających całości lub części wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, które wypłacane są sprzedawcy lub dostawcy przez stronę trzecią. ETS stwierdził także, że sam fakt, iż dotacja może mieć wpływ na cenę towarów lub usług dostarczanych przez dotowany podmiot, nie jest wystarczający, aby uznać taką dotację za opodatkowaną, gdyż dofinansowanie zawsze w jakiś sposób wpływa na poziom cen oferowanych towarów lub usług. Istotne jest natomiast ustalenie, czy dotacja jest przyznana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub konkretnych usług. Podkreślić należy, że pytanie jakie sąd krajowy skierował tutaj do ETS dotyczyło tego, czy dotacje wypłacane na pokrycie części wydatków podatnika (inwestycyjnych, kosztowych), wpływające na cenę sprzedawanych przez niego produktów i świadczonych usług, których nie można alokować w konkretnej wysokości do ceny wykonywanych świadczeń, spełniają definicję podstawy opodatkowania.

W innym orzeczeniu, C-353/00, ETS rozstrzygał, czy dopłaty wypłacane firmie przez Agencję rządową z tytułu usług związanych z poprawą energochłonności budynków mieszkalnych powinny stanowić podstawę opodatkowania VAT. Dopłaty dotyczyły bezpośrednio doradztwa w tym zakresie, były wypłacane w określonej kwocie w odniesieniu do jednostkowej porady, jeżeli klient firmy uzyskał dofinansowanie (jeśli nie uzyskał, sam płacił całą cenę). Odwołując się do podstawowej definicji podstawy opodatkowania, rozumianej jako wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca/usługodawca otrzyma w zamian za dostawę lub świadczenie od nabywcy lub osoby trzeciej, ETS uznał, że mamy tu do czynienia z częścią zapłaty za świadczone usługi, otrzymaną od Agencji – dopłaty stanowią element podstawy opodatkowania.

Analiza tych dwóch orzeczeń, przypomnijmy, zapadłych w oparciu o brzmienie przepisu Dyrektywy, które ma być wprowadzone do ustawy o VAT, prowadzi do wniosku, że gdy podatnik otrzymuje od podmiotu trzeciego dofinansowanie jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zaliczana do podstawy opodatkowania VAT. Natomiast w przypadku dotacji służących pokryciu całości lub części kosztów podatnika, mających umożliwić temu podatnikowi wykonywanie określonych czynności, konieczna jest szczegółowa analiza relacji pomiędzy warunkami otrzymania dotacji a obowiązkiem wykonywania określonych świadczeń i wpływem dotacji na cenę konkretnego świadczenia.

Podsumowanie

Proponowana zmiana w zakresie dotacji wpływających na podstawę opodatkowania nie będzie prowadziła naszym zdaniem do kategoriycznego przesądzenia, że firmy szkoleniowe w każdym przypadku, gdy otrzymują dofinansowanie projektu z funduszy unijnych, to będą musiały je uwzględniać w podstawie opodatkowania, w szczególności wtedy, gdy nie jest pobierana zapłata od świadczeniobiorcy. Do takiego wniosku absolutnie nie uprawnia zmiana sformułowania „bezpośredni wpływ na cenę” na sformułowanie „związane bezpośrednio z ceną”. Jest to niewątpliwie szerszy zakres sytuacji niż dotychczas, ale jak wskazuje orzecznictwo ETS, nie można odchodzić po

pierwsze od oceny, czy dana czynność w ogóle podlegałaby VAT, a po drugie należy sprawdzić, czy dofinansowanie faktycznie powoduje obniżenie ceny usługi w sposób bezpośredni.

Zmiana przepisów może być źródłem sporów pomiędzy podatnikami, a organami skarbowymi. Wynika to z faktu, że Minister Finansów upatruje w zmianie narzędzie pozwalające zaliczać dotacje ogólne do podstawy opodatkowania. Spory będą powstawały na gruncie oceny, czy dana dotacja ogólna jest, czy też nie, bezpośrednio związana z ceną usługi świadczonej przez podatnika.

Zauważamy także realne zagrożenie podatkowe w podejściu organów skarbowych do charakteru zmiany przepisów, tzn. uważamy, że organy te z naturalną dla siebie skłonnością będą próbowały zaliczać do podstawy opodatkowania wszelkie otrzymane przez podatnika dotacje (niezależnie od ich przeznaczenia), wykazując przy tym nawet hipotetyczny ich związek z ceną lub brakiem ceny świadczonych przez podatnika usług.

Z poważaniem,

Dyrektor Zarządzający
Polskiej Izby Firm Szkoleniowych



Michał Gawryszczak