

# Zmiany VAT – skutki dla beneficjentów

Przedstawiamy wybrane aspekty zmian w ustawie o podatku od towarów i usług (dalej „ustawa VAT”) ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na realizację zamówień publicznych. Omawiamy konsekwencje, które wynikają z tych zmian z perspektywy beneficjentów funduszy europejskich.

Wskutek zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, które weszły w życie 1 stycznia 2011 r. **podstawowa stawka VAT wzrosła z 22% do 23%**. Ponadto dotychczasowe **stawki obniżone**, czyli 7% oraz 3% zostały zastąpione stawkami 8% i 5%. Pewnym zmianom uległ także zakres towarów i usług, które dotychczas opodatkowane były obniżonymi stawkami (np. część z nich utraciła taki uprzywilejowany status i od początku roku jest opodatkowana stawką podstawową). Jednocześnie **zmodyfikowany został katalog usług zwolnionych z VAT**. W efekcie niektóre usługi, które dotychczas korzystały ze zwolnienia z VAT, od 1 stycznia 2011 r. podlegają opodatkowaniu tym podatkiem (dotyczy to np. niektórych usług edukacyjnych lub medycznych). Wprowadzone zmiany mogą mieć istotne znaczenie dla beneficjentów funduszy europejskich, zarówno dla tych, którzy realizując dofinansowane inwestycje zawarli (lub dopiero będą zawierali) z wykonawcami umowy w trybie zamówień publicznych (i występują w tych umowach jako zamawiający), jak i tych, którzy są wykonawcami umów zawartych w trybie zamówień publicznych.

## Skutki dla wykonawców

Niektórzy wykonawcy zawarli przed 1 stycznia 2011 r. umowy w trybie *Prawa zamówień publicznych* (dalej „PZP”) dotyczące dostaw towarów lub świadczenia usług, które będą realizowane po 1 stycznia 2011 r. W sytuacji, gdy od nowego roku stawka VAT uległa zwiększeniu lub dostawy te utraciły prawo do zwolnienia z VAT, wykonawcy mogą mieć problem z wyegzekwowaniem od zamawiających kwoty zwiększonego podatku VAT. W przypadku większości umów zawartych w trybie PZP do końca 2010 r. cena zamówienia obejmuje poda-

tek VAT, ustalony według stawki obowiązującej na gruncie ówczesnych przepisów. Zgodnie z regulacjami PZP oraz ustawy o cenach, **podatek VAT stanowi element łącznej ceny zamówienia, na podstawie której zamawiający dokonał wyboru oferty**. Oznacza to, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, uprawniony jest do wliczenia do niej podatku VAT należnego od tego towaru lub usługi.



Nie oznacza to jednak, że nabywca towaru lub usługi wskutek zmiany stawki podatku VAT jest obowiązany zapłacić sprzedawcy cenę wyższą, przeciwnie – z orzecznictwa wynika, że **ustawowa zmiana stawki podatku VAT nie powoduje automatycznie zmiany wynagrodzenia należnego wykonawcy**, o ile w postępowaniu o udzielenie zamówienia oraz w umowie nie przewidziano, iż do kwoty netto zostanie doliczony podatek VAT według stawki właściwej w dacie powstania obowiązku podatkowego.

Zdecydowana większość umów zawartych w trybie PZP nie zawiera jednak tego rodzaju postanowień. Zmiana wynagrodzenia wykonawcy o zwiększony podatek VAT wymagać będzie zatem zmiany postanowień zawartej umowy, co jednak w przypadku umów zawartych w trybie PZP nie zawsze będzie możliwe. Przepis art. 144 ust. 1 PZP zakazuje bowiem dokonywania istotnych zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, chyba że zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w spe-

cyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany.



Zmiana wynagrodzenia wykonawcy o kwotę podatku VAT możliwa jest wówczas, gdy:

- 1) możliwe jest uznanie takiej modyfikacji za „zmianę nieistotnych postanowień umowy” lub
- 2) zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany.

Należy pamiętać, że w obu przypadkach **zmiana umowy wymaga zgodnej woli obu jej stron**. Tymczasem zwiększenie wynagrodzenia raczej nie będzie leżało w interesie zamawiającego, w szczególności w sytuacji, gdy nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie ze stanowiskiem Urzędu Zamówień Publicznych<sup>1</sup>, zmiana wynagrodzenia wykonawcy, która wynika ze zmiany stawki podatku VAT w pewnych okolicznościach (o ile w równej mierze dotyczy wszystkich wykonawców i tym samym nie narusza zasady konkurencyjności i nie była znana lub przewidywana przez strony w chwili składania ofert) może być uznana za „nieistotną” zmianę umowy, która może być zmieniona mocą porozumienia stron, oczywiście pod warunkiem, że zamawiający wyrazi zgodę na taką modyfikację.

**W razie braku zgody zamawiającego, wykonawcy pozostaje możliwość wystąpienia do sądu o dokonanie zmiany warunków umowy** na podstawie art. 357<sup>1</sup> *Kodeksu cywilnego* (tzw. klauzula *rebus sic stantibus*). Przepis ten umożliwia sądowi dokonanie zmiany wysokości przewidzianego w umowie świadczenia na mocy konstytutywnego orzeczenia sądu. Orzeczenie takie może być wydane w sytuacji, gdy „z powodu nadzwyczajnej zmiany stosunków spełnienie świadczenia byłoby połączone z nadmiernymi trudnościami albo groziłoby jednej ze stron rażąca stratą, czego strony nie przewidywały przy zawarciu umowy”.



Wykonawca występując do sądu z powództwem o zmianę wynagrodzenia musi zatem nie tylko wykazać, iż wykonanie umowy na dotychczasowych warunkach groziłoby mu rażąca stratą (co może być stosunkowo proste w przypadku umów opiewających na znaczne kwoty), ale także udowodnić, że zawierając umowę nie mógł przewidzieć zmiany stawki podatku (co może być trudne w przypadku umów zawartych w drugiej połowie 2010 r., kiedy powszechnie znane były plany zwiększenia stawek VAT).

Jeśli zmiana wynagrodzenia wykonawcy nie jest możliwa na mocy porozumienia stron ani na podstawie orzeczenia sądu, można rozważyć, czy w danym przypadku nie istniałaby możliwość restrukturyzacji transakcji w celu zmniejszenia obciążenia podatkiem VAT.

### Skutki dla zamawiających

W pewnych przypadkach zamawiający może być zobowiązany do zapłaty podatku VAT zwiększonego w stosunku do kwoty przewidzianej w umowie (w razie „automatycznego zwiększenia” wynagrodzenia wykonawcy na podstawie odpowiedniej klauzuli umownej, dokonania skutecznej zmiany umowy lub konstytutywnego orzeczenia sądu). **Dla zamawiających, którym w odniesieniu do nabywanych towarów lub usług nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego** (gdyż np. nie są podatnikami VAT lub nabywane towary i usługi nie mają związku z czynnościami opodatkowanymi VAT), **zwiększony VAT będzie stanowił dodatkowe obciążenie**, które bezpośrednio zwiększy koszty kwalifikowalne inwestycji finansowanych z funduszy europejskich. Zgodnie bowiem z Krajowymi wytycznymi dotyczącymi kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007–2013, podatek VAT może być uznany za wydatek kwalifikowalny pod warunkiem, że został faktycz-

<sup>1</sup> [http://bip.uzp.gov.pl/cmsws/page/?D;1202;zmiana\\_umowy\\_w\\_sprawie\\_zamowienia\\_publicznego\\_w\\_zwiazku\\_z\\_ustawowa\\_zmiana\\_stawki\\_podatku\\_od\\_towarow\\_i\\_uslug\\_\(vat\).html](http://bip.uzp.gov.pl/cmsws/page/?D;1202;zmiana_umowy_w_sprawie_zamowienia_publicznego_w_zwiazku_z_ustawowa_zmiana_stawki_podatku_od_towarow_i_uslug_(vat).html)

nie poniesiony przez beneficjenta oraz beneficjent nie ma prawnej możliwości odzyskania tego podatku (a zatem *de facto* jego odliczenia od podatku należnego). Kwoty dofinansowania określone w umowach o dofinansowanie obejmują zatem podatek VAT, który nie podlega odliczeniu przez beneficjenta. Umowy o dofinansowanie zawarte przez takie podmioty przed 2011 r. w większości uwzględniają zatem, jako koszt kwalifikowalny, podatek VAT związany z zakupami towarów i usług na zasadach obowiązujących na gruncie starych przepisów.



Jeśli inwestycja objęta umową o dofinansowanie zawartą przed 2011 r. będzie realizowana po 1 stycznia 2011 r., najprawdopodobniej dofinansowanie nie obejmie wszystkich kosztów związanych ze zwiększoną stawką VAT (lub utratą przez daną czynność statusu zwolnionej z VAT). W tych okolicznościach konieczne może się okazać dokonanie zmian w umowie o dofinansowanie, co jednak nie zawsze będzie możliwe.

Większość umów o dofinansowanie przewiduje bowiem, iż zmiany umów prowadzące do zwiększenia dofinansowania są możliwe jedynie w uzasadnionych przypadkach, za zgodą właściwej instytucji.

### **Wpływ zmian w VAT na kwalifikowalność wydatków, prawo do korekty podatku naliczonego**

Jak wskazano powyżej, niepodlegający odliczeniu podatek VAT, co do zasady, może stanowić koszt kwalifikowalny inwestycji finansowanej z funduszy europejskich. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, podatek naliczony podlega odliczeniu wówczas, gdy jest związany z wykonywaniem przez nabywcę towaru lub usługi czynności opodatkowanych VAT (opodatkowaną dostawą towarów lub świadczeniem usług). Nie podlega zatem odliczeniu podatek naliczony związany z zakupami, które są związane, przykładowo z czynnościami zwolnionymi z VAT.

Jak wskazano, nowelizacja ustawy o VAT w istotny sposób zmodyfikowała katalog usług zwolnio-

nych z VAT (np. usług edukacyjnych, medycznych). W efekcie niektóre usługi, które przed 1 stycznia 2011 r. były zwolnione z VAT (i które nie kreowały po stronie usługodawcy prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabywanych towarów i usług), od początku 2011 r. podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Tym samym podatek naliczony zawarty w cenie nabywanych przez usługodawcę towarów i usług związanych ze świadczeniem tego rodzaju usług od 1 stycznia 2011 r. może podlegać odliczeniu.

**Może się zatem okazać, że wskutek zmian w przepisach podatek VAT, który pierwotnie został sklasyfikowany w zawartej przed 2011 r. umowie o dofinansowanie jako wydatek kwalifikowalny (gdyż był związany ze świadczeniem usług zwolnionych z VAT na gruncie ówczesnych przepisów i tym samym nie mógł podlegać odliczeniu), od 1 stycznia 2011 r. stał się wydatkiem niekwalifikowalnym.**



Z uwagi na zmianę zakresu zwolnienia z VAT, skutkującą opodatkowaniem usług świadczonych przez beneficjenta podatkiem VAT, powstało po stronie beneficjenta prawo do odliczenia podatku naliczonego. W takiej sytuacji kwota dofinansowania określona w umowie powinna ulec odpowiedniemu zmniejszeniu, a w przypadku już wypłaconych kwot dofinansowania – beneficjent powinien zwrócić otrzymane kwoty odpowiadające kwocie podatku VAT, co do którego przysługuje mu prawo do odliczenia.

Jednocześnie, w odniesieniu do wydatków poniesionych przed 2011 r., od których podatek naliczony nie został wówczas odliczony, beneficjent miałby prawo dokonać odpowiednich korekt podatku naliczonego w związku z zaistniałą zmianą prawa do odliczenia.

**Katarzyna Maćkowska**

*Tax Senior Consultant*

*w Dziale Doradztwa Podatkowego  
kancelarii Domański Zakrzewski Palinka*

