

KONFERENCJA REKTORÓW UNIwersYTETÓW POLSKICH

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, ul. Wieniawskiego 1, 61-712 Poznań

Przewodniczący: prof. dr hab. Bronisław Marciniak

UCHWAŁA NR 321

Konferencji Rektorów Uniwersytetów Polskich

z dnia 18 marca 2016 r.

w sprawie

zmiany przepisów o podatku od towarów i usług

Konferencja Rektorów Uniwersytetów Polskich postuluje dokonanie zmiany art. 86 ust. 2a ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011r Nr 177, poz. 1054 ze zm.) oraz § 6 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. 2015, poz. 2193).

Od dnia 1 stycznia 2016 r. w związku z nowelizacją art. 86 ust. 2a ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011r Nr 177, poz. 1054 ze zm.) i wejściem w życie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. 2015, poz. 2193) zwanego dalej „Rozporządzeniem” zmienił się sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników zwany „sposobem określania proporcji”. Obecnie w przypadku uczelni publicznej sposób określenia proporcji ustala się według wzoru wskazanego w § 6 Rozporządzenia. Obowiązek stosowania w/w wzoru znacznie zwiększa koszty utrzymania obiektów uczelni. Wobec powyższego Konferencja Rektorów Uniwersytetów Polskich wnioskuje o dokonanie zmiany w zakresie ustalania „sposobu określania proporcji” i powrót do rozwiązań obowiązujących do dnia 31 grudnia 2015 r. Celem zmiany jest przeciwdziałanie wzrostowi kosztów funkcjonowania uczelni publicznych wiążących się z ograniczeniem odzyskiwania VAT.

W załączniku do uchwały przypominamy propozycje rozwiązań sformułowane przez Prezydium Konferencji Rektorów Akademickich Szkół Polskich w uchwale 43/VI z 15 października 2015 roku.



Prof. dr hab. Bronisław Marciniak
Przewodniczący

Konferencji Rektorów Uniwersytetów Polskich
Rektor Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza
w Poznaniu

**Propozycje zmian w projekcie rozporządzenia Ministra Finansów
w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług
do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników**

Projekt rozporządzenia stanowi w § 5, że w przypadku uczelni publicznej jako sposób określenia proporcji wykorzystywany do obliczenia podatku VAT uznaje się sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A + 100}{A + F}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót uczelni publicznej z działalności gospodarczej,

F - sumę otrzymanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmującą:

- 1) dotacje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację zadań wskazanych w art. 94 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r. poz. 572, z późn. zm. 4), oraz
- 2) środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

Proponowane zmiany

Proponujemy następującą korektę zapisów w pkt 1 i pkt 2:

- 1) dotacje ujęte w przychodach danego roku na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 pkt. 1-6, 8, 9 i 11 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012r. poz. 572, z późn. zm.), oraz
- 2) środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów w danym roku, wymienione w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249).

Proponujemy także nowe brzmienie § 7 rozporządzenia:

„§ 7. W przypadkach, o których mowa w § 3-5, podmioty mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy”.

Uzasadnienie

Zaproponowany w projekcie sposób określania proporcji, w odniesieniu do działalności takiego podmiotu jak uczelnia publiczna jest nieprecyzyjny i z pewnością stworzy wiele problemów zarówno interpretacyjnych, jak i związanych z jego stosowaniem. Samo pozyskanie informacji z obecnie wykorzystywanych systemów finansowo-księgowych, przy tak ustalonej metodyce określania proporcji wymagałoby znacznych nakładów, w tym finansowych na dostosowanie tych systemów do nowych przepisów. Uważamy zatem za celowe uproszczenie sposobu ustalania proporcji, tak aby w oparciu o dotychczas stosowane rozwiązania i metody raportowania można było obiektywnie, bezspornie i prosto ustalić sposób określania proporcji.

Postulujemy, aby kwotę środków finansowych, dotacji itp. związanych z działalnością niegospodarczą uczelni (w rozumieniu przepisów VAT) ustalać na podstawie rzeczywistego wykorzystania tych środków, tj. w ujęciu memoriałowym, a nie w ujęciu kasowym, jak to wynika z projektu rozporządzenia. Do takich właśnie rozliczeń przygotowane są systemy finansowo-księgowe uczelni, uczelnie są bowiem zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości, której jedną z nadrzędnych zasad jest zasada memoriału.

Za rezygnacją z metody kasowej przemawiają również obowiązujące zasady dotyczące finansowania nauki. Finansowanie prowadzonych projektów wygląda tak, że uczelnia otrzymuje od instytucji finansującej środki finansowe na realizację konkretnych zadań w formie zaliczki, z której należy się rozliczyć na podstawie rzeczywiście poniesionych kosztów powstałych w związku z realizacją tych zadań, a niewykorzystane środki zwrócić do instytucji finansującej. Zatem przepływy finansowe uczelnia - instytucja finansująca związane z realizacją projektu, mają charakter dwustronny. Zdarza się, że w jednym roku uczelnia otrzymuje środki, a w następnym roku jest zobowiązana niewykorzystane środki zwrócić.

Proponujemy, aby przy ustalaniu proporcji opierać się na już funkcjonujących sprawozdaniach, np. w powiązaniu ze sprawozdaniem z wykonania planu rzeczowo-finansowego, który to plan uczelnia jest zobowiązana sporządzać w oparciu o § 2 ust. 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych. Poza tym sprawozdanie to jest raportowane do systemu POLON, a dane w nim zawarte pochodzą ze sprawozdania finansowego uczelni, które podlega badaniu przez biegłych rewidentów.

Ponadto widzimy konieczność doprecyzowania poszczególnych składników składających się na proporcję w zakresie ustalenia, jakie dokładnie dotacje (kwoty) powinny być brane pod uwagę przy określaniu wartości zmiennej F we wzorze zaproponowanym w projekcie.

Sposób prowadzenia badań naukowych w formie konsorcjów naukowych, w których lider konsorcjum jest pośrednikiem w rozliczaniu dotacji (przekazuje zaliczki partnerom) pomiędzy członkami konsorcjum, przemawia również za przyjęciem zaproponowanych przez nas rozwiązań. W szczególności, określanie proporcji na podstawie faktycznie wykorzystanych przez jednostkę środków finansowych niweluje ryzyko uwzględniania przez lidera projektu w mianowniku proporcji całości otrzymanych środków finansowych, które w praktyce przeznaczone są na zadania realizowane przez partnerów konsorcjum i w odniesieniu do których lider nie jest faktycznym beneficjentem, a tylko podmiotem redystrybuującym środki pieniężne.

Zaproponowana powyżej zmiana, m.in. rezygnacja z metody kasowej na rzecz określania wartości środków finansowych na podstawie ich rzeczywistego wykorzystania (memoriał), upraszcza metodę określania proporcji, a także zapobiega uwzględnianiu w wyliczeniu środków przekazywanych partnerom lub podlegającym zwrotowi, a także ułatwia weryfikację poprawności dokonanych obliczeń - dane wykorzystane przy obliczaniu proporcji będzie można porównać i zweryfikować ze sprawozdawczością finansową uczelni, w tym z jej podstawowym dokumentem, tj. sprawozdaniem z wykonania planu rzeczowo-finansowego.

Proponujemy też wykluczenie ze wzoru na obliczanie proporcji dotacji o charakterze inwestycyjnym oraz dotacji na fundusz pomocy materialnej dla studentów i doktorantów. Uwzględnianie dotacji inwestycyjnych przy ustalaniu wartości zmiennej F prowadziłoby do dużych wahań wartości proporcji pomiędzy poszczególnymi latami. Natomiast w przypadku dotacji na fundusz pomocy materialnej dla studentów i doktorantów uczelnia zajmuje się jedynie dystrybucją środków przeznaczonych dla studentów i doktorantów (analogicznie jak lider w projekcie).

W uzasadnieniu do projektu Rozporządzenia uznano że najbardziej odpowiadający specyfice działalności uczelni do wyznaczenia proporcji jest „stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej do sumy otrzymanych środków finansowych na „nieodpłatną” działalność

dydaktyczną uczelni oraz prowadzenie badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT". Ocena, czy dany projekt badawczy wykonywany jest w ramach działalności gospodarczej uczelni czy poza tą działalnością w momencie podejmowania badań nie zawsze jest jednoznaczna. Badania naukowe klasyfikowane są na badania podstawowe, badania stosowane, badania przemysłowe oraz prace rozwojowe, w zależności od stopnia zgromadzonej wiedzy na dany temat oraz praktycznych możliwości wykorzystania tej wiedzy. Ten podział w pewien sposób koresponduje z możliwościami komercyjnego wykorzystania efektów prowadzonych badań i pozwala ocenić związek prowadzonych badań z działalnością gospodarczą. Jednakże przywołana klasyfikacja badań naukowych ma bardzo umowny i płynny charakter, gdyż wyniki prac w ramach projektu mogą prowadzić do zmiany klasyfikacji realizowanych badań, wobec czego taka klasyfikacja może mieć wyłącznie charakter pomocniczy przy ocenie podatkowego charakteru badań. W trakcie prowadzenia badań często następuje zmiana ich klasyfikacji. Z upływem czasu pojawia się coraz więcej argumentów przemawiających za komercyjnym charakterem badań (np. zainteresowanie przedsiębiorców na targach, otrzymane listy intencyjne, podpisane umowy itp.), które w konsekwencji przemawiają za koniecznością weryfikacji wcześniej dokonanej oceny dotyczącej komercyjności tych badań. Jednakże od 2016 r. zmiana oceny co do komercyjnego charakteru prowadzonych badań - w jedną jak i w drugą stronę - może również wpłynąć na wartość oszacowania sposobu określania proporcji. To w konsekwencji zwiększa ryzyko finansowe badań naukowych i zwiększa potencjalne koszty związane z ich prowadzeniem (zmiana kwalifikowalności podatku VAT). Oprócz problemów związanych ze zmianą kwalifikowalności VAT w projekcie pojawi się ryzyko, że z uwagi na zmianę charakteru dotacji zmieni się wartość proporcji (prewspółczynnika). Możliwość zmiany wartości proporcji oznaczała będzie konieczność dokonania korekt odliczonego podatku w deklaracjach VAT oraz konieczność zwrotu nieodliczonego wcześniej podatku do instytucji finansujących wraz z dodatkowymi odsetkami, co stwarza dla uczelni publicznej dodatkowe zagrożenie finansowe. Precyzyjne określenie tego, jakie dotacje mają wejść do zmiennej F mianownika proporcji, ograniczyłoby zatem ten rodzaj ryzyka.

W związku z tym, że ocena taka nie opiera się na powszechnie przyjętych, ściśle określonych i mierzalnych kryteriach, aby zabezpieczyć się przed skutkami odmiennej oceny stanu faktycznego dokonanej przez organy skarbowe, podatkowa ocena tego, czy dana dotacja dotyczy działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, powinna zostać potwierdzona w drodze indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. To w konsekwencji przemawia za tym, aby wyraźnie i jednoznacznie określić, które dokładnie dotacje (środki finansowe) powinny być przypisane poszczególnym składnikom proporcji, a przypisanie to powinno mieć charakter trwały (nie powinno być zmieniane wraz ze zmianą przeznaczenia, gdyż skutkowałoby to zarówno znaczną liczbą korekt wpływających na wielkość proporcji, a co za tym idzie przekładałoby się na mnogość korekt deklaracji VAT i korekt rozliczeń z grantodawcami w związku ze zmianą kwalifikowalności wydatków).

Zaproponowana przez nas zmiana ograniczenia do środków na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów w danym roku, wymienionych w art. 18 ust. 1, pkt 1 i 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) jest zgodna z uzasadnieniem do projektu Rozporządzenia (środki przeznaczane są na realizację zadań niemieszczących się w działalności gospodarczej) i jednoznaczna.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy rozporządzenia zostają rozciągnięte na stosunki prawne, powstałe przed wejściem w życie nowych przepisów. Uczelnie będą ponosić znaczące, negatywne skutki finansowe planowanego rozporządzenia (ma ono wejść w życie od 1 stycznia 2016 r.) nie od 1 stycznia 2016 r., lecz już za rok 2015. W zakresie środków trwałych korekta podatku odliczonego obejmować będzie 5 lat, a w przypadku nieruchomości 10 lat. W przypadku wejścia w życie rozporządzenia uczelnie, które w planie rzeczowo-finansowym na rok 2015 nie planowały zwrotu podatku VAT, będą zmuszone zwrócić ten podatek.

Kształtowanie obciążeń podatkowych powinno zawsze następować z uwzględnieniem określonych zasad, w szczególności z uwzględnieniem zasady demokratycznego państwa prawa i zasady zaufania podatnika do państwa. Wynika stąd, iż opodatkowanie uwzględniać musi zasadę zdolności świadczenia, uwzględniającą przede wszystkim sprawność gospodarczą podatnika, przy jednoczesnym uwzględnieniu również zadań czy misji jaką podatnik, a w tym przypadku uczelnia, ma spełnić.

Kształtując relacje w przedmiotowej sprawie pomiędzy władzą publiczną a podatnikiem, zawsze należy mieć na względzie określony system wartości. Rozstrzygając aspekt poczucia pewności prawnej osoby podatnika, czy interesu fiskalnego państwa, należy kierować się poczuciem stabilności pozycji prawnej osoby podatnika. Interes fiskalny państwa nie może kreować swoistej niepewności podatkowej.

Zasady podatkowe jak i orzecznictwo wyraźnie wskazują, iż zasada zaufania podatnika do państwa wyraża się między innymi w takim stanowieniu prawa i jego stosowaniu, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla podatnika i aby mógł on kształtować swoje sprawy w przeświadczeniu i zaufaniu, iż nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań. W państwie praworządnym każdy obywatel, czy podmiot jako podatnik powinien mieć możliwość przewidywania w sposób jasny skutków prawnych dla swych działań z zastrzeżeniem jednak możliwości rozsądnego przygotowania się do nich w oparciu o czytelne zasady wynikające z obowiązującego prawa.