

Podatek VAT a umowy PPP

Przegląd kluczowych zagadnień występujących w kontekście europejskim

Warszawa, październik 2013 r.



POMOC TECHNICZNA
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



MINISTERSTWO
ROZWOJU
REGIONALNEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ
ROZWOJU REGIONALNEGO



Warunki korzystania z niniejszej publikacji

Niniejsza publikacja została opracowana w celu wzbogacenia i pobudzenia dyskusji na temat partnerstwa publiczno – prywatnego, a także w celu propagowania dobrych praktyk w tej dziedzinie. Obserwacje, analizy, interpretacje i wnioski zawarte w przedmiotowym materiale nie stanowią oficjalnego stanowiska Ministerstwa Rozwoju Regionalnego (MRR) i nie mogą stanowić podstawy do formułowania jakichkolwiek roszczeń. Ponadto, MRR nie odpowiada za błędne interpretacje treści publikacji, ani za następstwa czynności podjętych na ich podstawie. W związku z tym użytkownik korzystający z informacji zawartych w niniejszej publikacji czyni to na swoją wyłączną odpowiedzialność. Dokument może zawierać odesłania do serwisów internetowych podmiotów trzecich. MRR nie ponosi odpowiedzialności za takie serwisy, a korzystanie z nich może podlegać szczegółowym warunkom.

Oryginalna publikacja została wydana przez Europejskie Centrum Wiedzy PPP (EPEC) oraz firmę Deloitte w języku angielskim. Niniejszy materiał stanowi tłumaczenie oryginału. Tłumaczenie zostało wykonane na zlecenie MRR. EPEC nie zweryfikował tłumaczenia z języka angielskiego, w związku z tym zleceniodawca tłumaczenia ponosi wyłączną odpowiedzialność za jego treść.

EPEC i MRR upoważniają odbiorców niniejszego dokumentu do jego użytkowania, pobierania, wyświetlania i powielania oraz do drukowania kopii jego treści przy czym odbiorcy są proszeni o podawanie w takim przypadku źródła cytowanych materiałów. EPEC i MRR nie wyrażają zgody do wykorzystywania niniejszego dokumentu lub jego treści do celów komercyjnych.

Spis treści

1	Wstęp.....	4
2	Streszczenie	8
3	PPP - cykl życia PPP i wystawienie na ryzyko związane z podatkiem VAT	13
4	Zasady dotyczące podatku VAT mające zastosowanie do PPP.....	18
5	Dodatkowe uwagi dotyczące podatku VAT w odniesieniu do sektora publicznego i zamawiających.....	27
6	Ograniczanie kosztów VAT	34
7	Doświadczenia krajów	40
8	Tabela podsumowująca.....	49
9	Studia przypadku	50
10	Słowniczek	55

1. Wstęp

1.1. Wprowadzenie

- 1.1.1 System opodatkowania podatkiem od wartości dodanej („VAT”)¹ w przypadku europejskich projektów partnerstw publiczno-prywatnych („PPP”) może stwarzać szereg specyficznych problemów, zaś ich zakres zależy od niewielkiej, lecz istotnej liczby aspektów modelu opodatkowania podatkiem VAT stosowanego w poszczególnych państwach członkowskich.
- 1.1.2 Projekty PPP, w odróżnieniu od bardziej tradycyjnych form zamówień realizowanych w sektorze publicznym, mają zazwyczaj charakter uzgodnień długoterminowych, na mocy których sektor prywatny zapewnia zdolność przepustową infrastruktury. Istnieje szereg wariantów PPP stanowiących połączenie prywatnego/publicznego finansowania, ryzyka i odpowiedzialności. Mówiąc ogólnie, wszystkie formy PPP zakładają wykorzystanie znacznego potencjału istniejącego w sektorze prywatnym z korzyścią dla sektora publicznego.
- 1.1.3 Szczególnie w przypadku dużych projektów infrastrukturalnych, zamawiający z sektora publicznego zwykle wykorzystują modele umożliwiające im zamówienie u dostawców PPP usług zarządzania infrastrukturą, a nie po prostu aktywów (przynajmniej w krótkim i średnim okresie). Usługi te mogą być opłacane bezpośrednio przez użytkowników poprzez nałożenie na nich opłat (np. opłaty drogowe), przez zamawiających z sektora publicznego (np. opłaty jednostkowe, „myto wirtualne” lub płatności od dostępności), bądź na zasadzie połączenia obu tych metod. W wielu przypadkach opłaty za usługi (jak de facto ma to miejsce w przypadku większości opłat występujących w modelach PPP) uiszczane przez dostawców są opodatkowane podatkiem VAT.
- 1.1.4 Podatek VAT płacony przez zamawiających w ramach rozwiązań PPP może stanowić realny dodatkowy koszt projektu. Wynika to z zasadniczych przepisów *głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT*, która ma zastosowanie do wszystkich podmiotów sektora publicznego w UE i uniemożliwia im uzyskanie zwrotu podatku VAT w wielu (choć nie wszystkich) przypadkach.
- 1.1.5 Zamawiający płacą podatek VAT nie tylko w ramach uzgodnień PPP, ale prawdopodobnie płacą go od większości towarów i usług, które nabywają od podmiotów trzecich. Należy jednak podkreślić, że to zachowania ekonomiczne związane z podatkiem VAT odróżniają PPP od tradycyjnych zamówień publicznych w następujący sposób:
- Duże zamówienia PPP realizowane obecnie w Unii Europejskiej są najczęściej związane z takimi rodzajami działalności (np. budową dróg, szkół i szpitali), które w sposób oczywisty uniemożliwiają zamawiającym uzyskanie zwrotu zapłaconego podatku VAT z uwagi na kluczowe przepisy *głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT* (w niniejszym dokumencie określa się to jako „podstawowy skutek VAT”);
 - W ramach PPP dostawy są zazwyczaj w całości realizowane przez podmioty zewnętrzne, natomiast przy tradycyjnych zamówieniach publicznych może występować jakiś element dostaw we własnym zakresie, zwolnionych z podatku VAT. W inwestycjach PPP zamawiający generują więcej

Ważna uwaga dla odbiorców dokumentu

Niniejszy dokument ma na celu przekazanie osobom zajmującym się zamówieniami PPP informacji na temat zależności między PPP a podatkiem VAT. Przedstawiono w nim ważne aspekty, które mogą umożliwić zainteresowanym stronom i decydom zdobyć rzetelnych informacji na ten temat.

Jednakże zakres dokumentu jest z natury rzeczy ograniczony. Przedstawiono w nim tylko ogólne kwestie i pojęcia; celem dokumentu nie jest zastąpienie profesjonalnej opinii wykwalifikowanych specjalistów podatkowych w przypadku poszczególnych projektów, w szczególności umów niestandardowych.

¹ Zob. glosariuszu na końcu dokumentu, w którym znajdują się definicje pojęć oznaczonych kursywą.

kosztów opodatkowanych podatkiem VAT, niż miałyby to miejsce w innym przypadku, zwiększając w ten sposób podstawowy skutek VAT (w niniejszym dokumencie określa się to jako „zwiększony skutek VAT”);

- W powszechnie stosowanych modelach PPP dostawcy muszą zapewnić prefinansowanie projektowania, budowy i eksploatacji danego elementu aktywów. Mimo, że w krótkim i średnim okresie prawdopodobnie jest możliwy zwrot kosztu podatku VAT poniesionego przez dostawców na tych etapach, to jednak cały czas pozostaje koszt z tytułu przepływów pieniężnych. W związku z tym opłaty nakładane na zamawiających lub użytkowników w ramach PPP również zawierają element stanowiący koszt finansowania samego podatku VAT (tj. koszt dodatkowy w stosunku do ogólnych kosztów finansowych);
- Wkłady kapitałowe (w tym dotacje) i zaliczki wniesione przez zamawiających na rzecz dostawców w celu spełnienia wymogów finansowania oraz pokrycia kosztu ogólnego mogą w rzeczywistości generować i zwiększać koszty podatku VAT dla zamawiających, co nie miałyby prawdopodobnie miejsca w innym przypadku; oraz
- Pewne wyzwania mogą też stanowić porozumienia barterowe, które powodują powstanie dodatkowego kosztu podatku VAT dla zamawiających.

- 1.1.6 Traktując wszystkie funkcje rządu i sektora publicznego jako całość, można powiedzieć, że podatku VAT nie należy docelowo uznać za bezwzględny koszt sektora publicznego w przypadku rozwiązania PPP ani w istocie w żadnym innym scenariuszu zamówień publicznych. Ponieważ jednak wiele podmiotów sektora publicznego dysponuje określonymi środkami budżetowymi na dany cel i musi przestrzegać określonych zasad rozliczania, każdy dodatkowy koszt podatku VAT może stanowić bardzo znaczący i bezpośredni koszt w odniesieniu do danej funkcji, departamentu lub podmiotu, i może odgrywać kluczową rolę przy podejmowaniu decyzji w sprawie inwestycji w ramach PPP.
- 1.1.7 Uznając ryzyko, jakie podatek VAT stwarza przy podejmowaniu decyzji w sprawie inwestycji infrastrukturalnych, kilka państw członkowskich wprowadziło mechanizmy mające na celu bezpośrednie ograniczenie — w całości lub części — kosztów podatku VAT występujących w sektorze publicznym. Inne państwa tego nie zrobiły, ale w krajowych przepisach dotyczących podatku VAT istnieją inne mechanizmy mogące do pewnego stopnia ograniczyć jego skutek.
- 1.1.8 Nie oznacza to, że ryzyko dodatkowych kosztów podatku VAT, których nie można odzyskać, determinuje decyzje inwestycyjne PPP w UE; choć tylko osiem² spośród 27 państw członkowskich stosuje mechanizm przewidujący bezpośrednią ulgę w zakresie kosztów podatku VAT ponoszonych w sektorze publicznym (również tych występujących w ramach PPP), jest on nadal powszechnie stosowanym narzędziem realizacji zamówień publicznych w pozostałych 19 państwach członkowskich. Wiąże się to prawdopodobnie z przypisywaniem korzyści instytucji PPP jako mechanizmowi realizacji zamówień, niezależnie od kosztu podatku VAT. Można jednak zauważyć, że Wielka Brytania, gdzie niezmiennie PPP wykorzystywane jest w największym stopniu (pod względem wielkości i wartości) w UE, też odnosi korzyści ze swojego systemu VAT, który wydaje się najbardziej łagodnym system VAT w odniesieniu do kosztów podatku VAT występujących w sektorze publicznym.

² Copenhagen Economics, „VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest”, s. 11, dostępne na stronie http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf

1.2 Cele i odbiorcy publikacji

- 1.2.1 Z uwagi na potencjalne znaczenie kosztów podatku VAT w analizie ogólnej przystępności cenowej PPP, kwestią kluczową jest właściwe zrozumienie podstawy powstawania takich kosztów, świadomość znaczenia wprowadzenia tych kosztów do finansowego modelu projektu oraz zrozumienie sposobów ograniczania lub eliminowania tych kosztów.
- 1.2.2 Założeniem niniejszego dokumentu jest przede wszystkim ukazanie związku między podatkiem VAT a rozwiązaniami PPP w najszerszym znaczeniu z uwzględnieniem doświadczeń zarówno zamawiających, jak i dostawców i przekazania informacji na ten temat zainteresowanym stronom i decydentom. Dokument ma pomóc w zrozumieniu podstawy powstawania kosztów podatku VAT. Ukazuje też znaczenie wprowadzenia tych kosztów do finansowego modelu projektu i zawiera omówienie sposobów ograniczania lub całkowitego eliminowania tych kosztów, wykorzystując w tym celu powtarzające się przykłady podejścia stosowanego w niektórych państwach członkowskich.
- 1.2.3 Obecnie Komisja Europejska bada obowiązujące zasady unijne dotyczące stosowania podatku VAT w sektorze publicznym w ramach szeroko zakrojonego programu reform³ na rzecz realizacji celów strategii „Europa 2020”. Komisja uznała złożoność tych zasad i możliwość wystąpienia zakłóceń w istniejącej architekturze; przewiduje się, że Komisja będzie starała się znaleźć sposoby na stawienie czoła tym problemom w odpowiednim czasie. Niniejszy dokument powinien dostarczyć zainteresowanym stronom, mającym możliwość kształtowania krajowej polityki VAT, wystarczające informacje na ten temat.
- 1.2.4 Niniejsze opracowanie powstało przede wszystkim z myślą o urzędnikach sektora publicznego odpowiedzialnych za projekty PPP w UE, zwłaszcza tych, których wiedza o podatku VAT i jego kluczowych aspektach z punktu widzenia PPP jest niewielka lub niedokładana.

Kwestie kluczowe

Niniejsze opracowanie powinno ułatwić Państwu:

- zrozumienie istotnej różnicy pomiędzy „podatnikiem” a „osobą niebędącą podatnikiem”, „dostawami zwolnionymi” a „dostawami podlegającymi opodatkowaniu” oraz tego, co te pojęcia oznaczają w odniesieniu do kosztów podatku VAT ponoszonych przez zamawiających w ramach PPP;
- zrozumienie znaczenia włączenia podatku VAT do modeli finansowych projektów celem określenia ich ogólnej przystępności cenowej;
- zrozumienie podejścia stosowanego w niektórych państwach członkowskich celem ograniczania kosztów podatku VAT ponoszonych przez zamawiających, które to podejście mogą zastosować inne państwa;
- zrozumienie wpływu podatku VAT na dostawców; oraz
- uzyskanie informacji umożliwiających dyskusję o podatku VAT w kontekście PPP, lub kształtowanie debaty dotyczącej założeń polityki PPP, jeśli nadarzy się ku temu możliwość.

1.3 Struktura publikacji

- 1.3.1 W niniejszej publikacji najpierw podkreślono najważniejsze aspekty PPP, istotne w kontekście podatku VAT. Następnie szczegółowo omówiono istotne pojęcia związane z podatkiem VAT, które mają wpływ na sposób traktowania na gruncie podatkowym poszczególnych projektów PPP. W dalszej części zbadano mechanizmy, które są lub mogą być stosowane w celu wyeliminowania lub ograniczenia dodatkowych kosztów podatku VAT występujących w związku z zamówieniami w sektorze publicznym, w szczególności w związku z PPP. Na podstawie wszystkich wspomnianych informacji dokonano analizy cyklu życia projektu PPP, podkreślając kluczowy wpływ podatku VAT na poszczególnych etapach projektów. Na koniec przedstawiono przykładowe analizy przypadków.
- 1.3.2 W całym dokumencie znajdują Państwo uwagi i analizy dotyczące czterech państw członkowskich, mianowicie Francji, Niemiec, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii, które były pionierami w wykorzystaniu PPP i nadal bardzo często je wykorzystują w wielu różnych sektorach, co pokazano na rys. 1.

³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:PL:PDF>

	odsetek projektów (w latach 1990–2009)	procentowa wartość projektów (w latach 1990–2009)
Wlk. Brytania	67,1	52,5
Hiszpania	10,1	11,4
Francja	5,4	5,3
Niemcy	4,9	4,1
Portugalia	3,2	7,0
Włochy	2,4	3,3

Rys. 1 Projekty w ramach europejskich PPP według wielkości i wartości

Źródło: Europejski Bank Inwestycyjny, Sprawozdanie gospodarczo-finansowe 2010/04, lipiec 2010 r.

- 1.3.3 W niniejszym dokumencie szczególną uwagę zwrócono na doświadczenia Wielkiej Brytanii, która dość wcześnie zaczęła wykorzystywać PPP. Rząd brytyjski, chociaż musiał stawić czoła wyzwaniom związanym z widocznym brakiem elastyczności i stratami będącymi konsekwencją podejścia stosowanego w przeszłości, nadal wierzy, że sektor prywatny jest w stanie odgrywać wiodącą rolę w budowie (i obsłudze) infrastruktury publicznej⁴. Ponadto model brytyjskiego systemu opodatkowania podatkiem VAT jest dość przyjazny PPP i w tym kontekście warto poświęcić mu szczególną uwagę.

⁴ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/205112/pf2_infrastructure_new_approach_to_public_private_partnerships_051212.pdf

2. Streszczenie

2.1 Przyczyna podstawowego skutku VAT

- 2.1.1 Zgodnie z mającymi bezpośrednio zastosowanie przepisami głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT, organy sektora publicznego (w tym zamawiający) nie są na ogół uznawane za podatników, jeżeli występują w charakterze organu władzy publicznej. Dla uproszczenia, w niniejszym dokumencie organy sektora publicznego są rozumiane jako występujące w charakterze podmiotów niebędących podatnikami.
- 2.1.2 Działanie w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem powoduje wykluczenie organu sektora publicznego ze „zwykłego” systemu opodatkowania podatkiem VAT. W związku z tym dany organ nie ma ani prawa naliczania podatku VAT od usług, które świadczy, ani też nie przysługuje mu prawo zwrotu większości (jeśli nie wszystkich) kosztów podatku VAT poniesionych z tytułu kosztów zewnętrznych (w tym kosztów związanych z rozwiązaniami PPP) zgodnie ze zwykłymi zasadami zwrotu podatku VAT. Koszt podatku VAT poniesiony przez organ sektora publicznego działający jako podmiot niebędący podatnikiem stanowi, *prima facie*, faktyczny koszt dodatkowy. W niniejszym dokumencie skutek ten określa się jako podstawowy skutek VAT.
- 2.1.3 Co ważne, organ sektora publicznego nie zawsze działa jako podmiot niebędący podatnikiem do celów podatku VAT. Na przykład, jest mało prawdopodobne, by organ sektora publicznego niepełniący funkcji ustawowej będzie działał w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem. Organ prowadzący pewne określone rodzaje działalności (np. świadczenie usług telekomunikacyjnych) również nie będzie traktowany jako występujący w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem. Ponadto organ pełniący funkcję ustawową, lecz stanowiący bezpośrednią konkurencję dla sektora prywatnego, też nie będzie mógł na ogół kontynuować działania w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem. W takiej sytuacji zastosowanie ma „zwykły” system opodatkowania podatkiem VAT; podatek VAT będzie prawdopodobnie naliczany od wszystkich opłat za świadczone usługi, zaś koszt podatku VAT poniesiony z tytułu nabywanych towarów i usług będzie w całości podlegał zwrotowi na zwykłych zasadach. Kluczowe znaczenie ma zatem określenie na samym początku podstawy, na jakiej organ sektora publicznego nabywa towary lub — co ma większe znaczenie w przypadku PPP — usługi.
- 2.1.4 Kwestię tę należy rozpatrywać indywidualnie dla każdego projektu. Nawet projekty PPP, w których zamawiający działa w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem nie muszą automatycznie prowadzić do powstania kosztu podatku VAT. W ramach PPP dostawca może być wynagradzany bezpośrednio przez zamawiającego w formie opłat jednostkowych (obliczonych według odpowiedniej jednostki miary), może pobierać opłaty za korzystanie z infrastruktury bezpośrednio od jej użytkowników (np. opłaty drogowe), lub łączyć te dwie metody. Częściej stosowane opłaty jednostkowe to podejście, w którym na ogół VAT stanowi problem, natomiast opcje „płaci użytkownik” zapewniają zazwyczaj bardziej optymalną sytuację pod względem podatku VAT z uwagi na znacząco obniżone lub w ogóle niewystępujące opłaty uiszczane bezpośrednio przez zamawiającego.

2.2 Konsekwencje podstawowego skutku VAT dla PPP

2.2.1 Oto niektóre z przykładów działalności, którą organ sektora publicznego może prowadzić jako osoba niebędąca podatnikiem: budowa dróg; opieka medyczna; lub kształcenie na poziomie podstawowym i średnim. Oczywiście wszystkie te rodzaje działalności występują bardzo często w większości programów PPP. Zamawiający w przypadku projektów mających na celu zaspokojenie tych potrzeb infrastrukturalnych oraz innych powiązanych projektów muszą mieć świadomość, że koszt podatku VAT poniesiony z tytułu opłat dostawcy będzie, *prima facie*, stanowił koszt wynikający z operacyjnych aspektów głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT.

2.2.2 Sam charakter PPP dodatkowo zwiększa podstawowy skutek VAT. Wiele cech PPP może zwiększać ogólne koszty podatku VAT zamawiającego. W stosownych przypadkach cechy te oraz ich wpływ określa się jako zwiększające podstawowy skutek VAT (lub zwiększone skutki VAT).

2.2.3 Na kwestię tę wpływa głównie fakt, że PPP stanowi przejście na zewnętrzne źródła płatnych dostaw, w przypadku których opłaty zazwyczaj podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Ponadto, dostawcy zwykle muszą zapewnić finansowanie po koszcie wyższym, niż miałyby to miejsce w przypadku sektora publicznego, na potrzeby faz projektowania, budowy i wczesnej fazy operacyjnej PPP; dostawcy, w zależności od przypadku, koszt ten będą starali się przenieść na zamawiających lub użytkowników. Szczególnie istotnym aspektem finansowania projektu jest kwota wymagana celem finansowania kosztów podatku VAT poniesionych przez dostawcę. Kwota podatku VAT zwykle podlega zwrotowi, ale okres między momentem poniesienia kosztu a momentu zwrotu może być znaczny, co będzie wymagać finansowania w okresie przejściowym. W ten sposób nawet podatek VAT, o którego zwrot dostawca może się ubiegać, może zwiększać podstawowy skutek VAT dla zamawiającego.

2.2.4 Ponadto zaopatrzenie, wkłady kapitałowe oraz inne formy zaliczek mogą także stanowić wyzwanie z perspektywy podatku VAT. W porównaniu z sytuacją, w której takie płatności nie są dokonywane, mogą one przyspieszać moment powstania obowiązku podatkowego (dostawcy muszą pobrać i rozliczyć podatek VAT wcześniej niż zwykle) lub w inny sposób powodować powstanie dodatkowego kosztu podatku VAT, który być może wcale by nie powstał. Porozumienia barterowe są kolejną dość często występującą cechą dużych projektów PPP. Mogą przewidywać przekazanie dostawcom znacznych obszarów gruntu lub istniejących nieruchomości rzekomo nieodpłatnie. Takie porozumienia mogą jednak i tak powodować naliczenie podatku VAT i powstanie kosztu po stronie zamawiających.

2.2.5 Podatek VAT stanowi więc pewne wyzwanie w przypadku PPP. Konsekwencje kosztów podatku VAT w cyklu życia projektu PPP dla ekonomii projektów PPP mogą być znaczące i stanowią istotną różnicę przy podejmowaniu decyzji, czy inwestować czy też nie. Być może krajowy sektor publiczny należy traktować jako całość; koszty podatku VAT poniesione przez jeden organ sektora publicznego byłyby

Przepisy kluczowe

- Postanowienia głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT powodują powstanie kosztów podatku VAT po stronie zamawiającego, głównie wówczas, gdy zamawiając towary lub usługi działają oni jako podmioty niebędące podatnikiem. W niniejszym dokumencie określa się to jako podstawowy skutek VAT.
- Projekty PPP mogą dodatkowo zwiększać te koszty podatku VAT (co w niniejszym dokumencie określa się jako zwiększony skutek VAT):
 - Outsourcing usług zawsze powoduje dodatkowe koszty podatku VAT.
 - Dostawcy muszą prefinansować koszty podatku VAT podlegające zwrotowi.
 - Wkłady kapitałowe i dotacje przekazane lub przyznane dostawcom mogą doprowadzić do powstania dodatkowych kosztów podatku VAT lub zaliczek, które nie istniałyby w innym przypadku.
 - Transakcje barterowe (np. nieodpłatne przekazanie gruntu dostawcy) mogą również prowadzić do powstania kosztów podatku VAT.
- Niepodlegające zwrotowi koszty podatku VAT mogą wpływać na decyzje inwestycyjne i uniemożliwiać sektorowi publicznemu czerpanie korzyści płynących z udziału sektora prywatnego.

rekompensowane podatkiem VAT zapłaconym innemu organowi sektora publicznego (tj. organowi podatkowemu). Takie podejście do tego tematu oznaczałoby jednak pominięcie faktu, że większość organów sektora publicznego dysponuje określonymi budżetami, według których ocenia się ich działania i za które ponoszą odpowiedzialność. Koszty podatku VAT mogą mieć wpływ na te budżety i ograniczać decyzje inwestycyjne, co z kolei wpływa nie tylko na użytkowników, ale także wprowadza stronniczość w zaspokajaniu potrzeb w zależności od istniejących lub zwiększonych możliwości (insourcing).

- 2.2.6 Konieczne jest zatem zrozumienie konsekwencji ryzyka związanego z podatkiem VAT występującego na różnych etapach projektów, by móc rozpoznać potencjalne zagrożenia będące wynikiem tego ryzyka. Równie istotne jest zrozumienie, w jaki sposób można lepiej zarządzać takim ryzykiem.

2.3 Możliwe rozwiązania w kwestii podstawowego i zwiększonego skutku VAT

Eliminowanie podstawowego i zwiększonego skutku VAT

- 2.3.1. Być może sposobem na zniesienie podstawowego skutku VAT byłby system pełnego opodatkowania podatkiem VAT, bez specjalnych zasad dla organów sektora publicznego. Niemniej wprowadzenie systemu pełnego opodatkowania podatkiem VAT byłoby zmianą radykalną, wymagającą znacznych zmian w krajowych systemach finansowania sektora publicznego oraz mało prawdopodobnych zmian w głównej dyrektywie w sprawie podatku VAT. Dlatego też pełne opodatkowanie nie jest na chwilę obecną praktycznym rozwiązaniem i niniejsza analiza musi skupić się na innych kwestiach.

Zwrot podatku VAT obciążającego zamawiających

- 2.3.2. W tym rozwiązaniu koszty podatku VAT ponoszone przez zamawiających mogą być obniżone w ramach systemu odliczania lub zwrotu podatku VAT. Takie systemy, wdrożone we Francji, Wielkiej Brytanii i sześciu innych państwach członkowskich, są dostępne wyłącznie dla kwalifikujących się organów sektora publicznego. Umożliwiają tym organom zwrot wszystkich lub dużej części poniesionych kosztów podatku VAT ze względu na funkcjonowanie w charakterze podmiotów niebędącym podatnikiem. Systemy te mogą bardzo skutecznie obniżyć bezpośrednio koszty podatku VAT ponoszone w ramach PPP; w Wielkiej Brytanii często wykorzystuje się PPP i działa tam najbardziej konsekwentny, jak się wydaje, system zwrotu podatku VAT.
- 2.3.3. Fakt, że nie wszystkie państwa członkowskie wprowadziły takie systemy skłania do refleksji nad sytuacją danego kraju oraz obowiązującymi w nim wymogami i normami budżetowymi. Wydaje się więc uzasadnione, aby 19 pozostałych państw członkowskich rozważyło wprowadzenie takich systemów, jeżeli możliwe byłoby wyeliminowanie istniejących ograniczeń krajowych. Co istotne, główna dyrektywa w sprawie podatku VAT nie zabrania istnienia takich systemów, a więc wydają się one być najbardziej oczywistym rozwiązaniem, nie wymagającym radykalnego przeformułowania istotnych elementów głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT.

Kwestie kluczowe

- Włączenie organów publicznych do „normalnego” systemu pełnego opodatkowania podatkiem VAT jest mało prawdopodobne.
- Rozszerzenie istniejącego systemu obniżek stawki podatku VAT oraz zwolnień na towary i usługi powszechnie występujące w projektach PPP jest również mało prawdopodobne.
- Systemy odliczania lub zwrotu podatku VAT, do których zamawiający mają dostęp, to wysoce skuteczne środki eliminowania kosztów podatku VAT; dotychczas tylko 8 państw członkowskich wdrożyło takie systemy.
- Można rozszerzyć obecny zakres mechanizmu odwrotnego obciążenia w celu zniesienia dla dostawców i zamawiających kosztów związanych z finansowaniem podatku VAT.
- Zamawiający i organy podatkowe mogą skuteczniej współpracować celem ulepszenia ram czasowych zwrotu podatku VAT oraz ograniczenia kosztu związanego z finansowaniem podatku VAT.

Wszelkie środki, które mają odciążyć organy sektora publicznego z kosztów podatku VAT, powinny być planowane z wielką ostrożnością. Istnieje prawdopodobieństwo, że mogą one powodować zakłócenia na rynku, w wyniku których sektor publiczny będzie czerpał korzyści kosztem sektora prywatnego. Dla przykładu, umożliwienie sektorowi publicznemu korzystanie z szeroko zakrojonego systemu refundacji bez konieczności naliczania podatku VAT od jego opłat może spowodować rozwój instytucji i ograniczenie efektywności gospodarczej, narażając potencjalnych konkurentów z sektora prywatnego na nieplanowane rynkowe bariery finansowe i konkurencyjne. Taka sytuacja ma już miejsce w UE w pewnych obszarach, zaś zignorowanie tego problemu w kontekście PPP może dodatkowo go zaostrzyć⁵.

Ograniczanie kosztów podatku VAT u źródła

- 2.3.4. Obniżenie podatku VAT obciążającego dostawców lub zamawiających w związku z ich kosztami (tj. opłatami naliczanymi przez dostawców) stanowi kolejną optymalną alternatywę dla systemu odliczania lub zwrotu podatku. Jednak choć wiele państw członkowskich stosuje system obniżonych stawek lub zwolnień, ich wpływ w kontekście PPP nie jest na ogół odczuwany z uwagi na towary i usługi, do których te stawki mają zwykle zastosowanie. Rozwiązanie to wiąże się z licznymi wyzwaniami w dłuższym okresie. Należy pamiętać, że państwa członkowskie nie mogą obniżyć stawek poniżej pewnych progów, a zwolnienia są kwestią trudną, czasem wręcz niemożliwą do uregulowania. Związane z tym potencjalne straty przychodów dla rządów, mogące wystąpić, jeśli inne sektory w sposób niewspółmierny lub niezamierzony skorzystają na wdrożeniu struktury obniżonych stawek, powodują, że takie podejście będzie dla rządów prawdopodobnie mniej atrakcyjne.
- 2.3.5. Cechy systemów opodatkowania podatkiem VAT występujących obecnie w wielu państwach członkowskich mogą przyczynić się do ograniczenia zwiększonych skutków VAT, zwłaszcza tych efektów, które są związane z obowiązkiem dostawców finansowania kosztów bezwzględnych i kosztów przepływów pieniężnych związanych z podatkiem VAT:
- Wczesna rejestracja umożliwiająca szybkie uzyskiwanie zwrotu podatku VAT od organu podatkowego;
 - Miesięczne okresy rozliczania podatku VAT celem zwiększenia częstotliwości zwrotów tego podatku;
 - Minimalizowanie, gdy tylko to możliwe, kosztów podatku VAT niepodlegających zwrotowi (np. kosztów osób trzecich pokrywanych przez zamawiających); oraz
 - Szerokie stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku transakcji spełniających odpowiednie kryteria.

Wszystkie te aspekty mają istotne i korzystne skutki w odniesieniu do zapotrzebowania na kapitał obrotowy ze strony dostawców.

- 2.3.7 Próby kontrolowania kosztu podatku VAT u źródła pociągają za sobą trudne wyzwanie, jakim są zaliczki, wkłady kapitałowe (w tym dotacje) oraz transakcje barterowe. Obecne zasady zwykle powodują powstanie podatku VAT (tj. kosztu podatku VAT dla zamawiających) w chwili dokonania płatności lub wystąpienia zdarzeń; taki problem nie istniałby, gdyby zamawiający zatrzymał związane z tym sumy. Z wyjątkiem sytuacji, w której takie płatności po prostu nie byłyby dokonywane, problemy te są raczej trudne do wyeliminowania zgodnie z obowiązującymi obecnie zasadami.

Najlepsza praktyka?

- 2.3.8 Najlepszym sposobem ograniczenia lub pokonania potencjalnych barier związanych z podatkiem VAT w przypadku projektów PPP jest szeroki zestaw realnych możliwości do wdrożenia środków. Należy

⁵ Ibid, str.11

zwrócić uwagę, że na obecnym etapie nie jest, jak się wydaje, możliwe znalezienie jednego rozwiązania odpowiedniego dla wszystkich państw członkowskich, ale kwestia ta jest obecnie przedmiotem bardziej szczegółowych analiz Komisji Europejskiej.

2.3.9 Na rys. 2 zestawiono kwestie kluczowe i ewentualne środki łagodzenia podstawowego i zwiększonego skutku VAT.

Działalność zamawiającego	Koszt podatku VAT	Przyczyna	Skutki	Źródło	Potencjalne złagodzenie	Potencjalny skutek
Podlegająca opodatkowaniu	Brak	Obowiązują zwykle zasady	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy
Niepodlegająca opodatkowaniu	Tak	Artykuł 13, główna dyrektywa w sprawie podatku VAT	Podstawowy skutek VAT	Podatek VAT od opłat jednostkowych lub innych podobnych opłat	Mechanizm bezpośredniego odliczania / zwrotu podatku	Wysoki
					Pełne opodatkowanie sektora publicznego	Wysoki
			Zwiększony skutek VAT	Pełny outsourcing	Obniżenie stawek podatku VAT	Średni
					Wpływ pre-finansowania kosztów podatku VAT	Wczesna, dobrowolna rejestracja dostawców do celów podatku VAT
				Szybsze zwroty podatku		Słaby
				Szerokie wykorzystanie mechanizmu odwrotnego obciążenia		Wysoki
				Wpływ podatkowy wkładów kapitałowych i dotacji	Zmiana obowiązujących momentów powstania obowiązku podatkowego	Średni
					Możliwość wypłacania dotacji bezpośrednio dostawcom	Średni
				Wpływ podatkowy barteru	Zmiana momentów powstania obowiązku podatkowego	Średni
					Naliczanie podatku VAT od gruntów i zwrot związanych z tym poniesionych kosztów	

Rys. 2 Zestawienie skutków VAT i możliwości ich łagodzenia

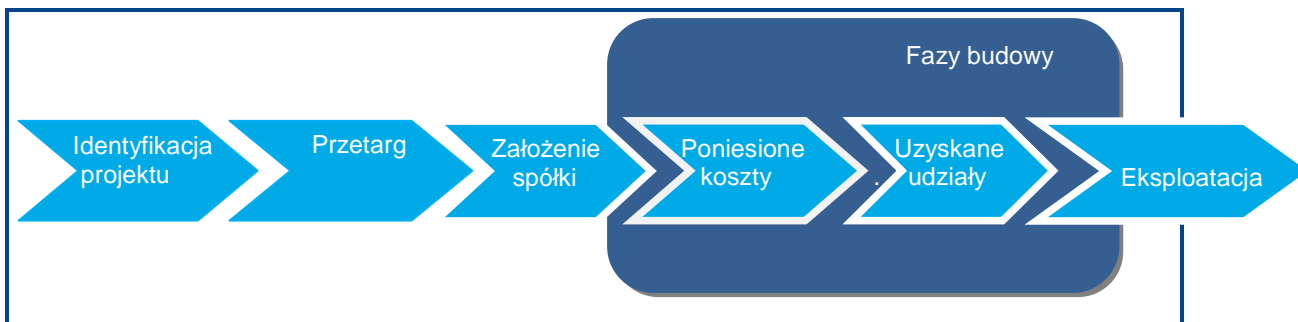
3. PPP, cykl życia PPP i wystawienie na ryzyko związane z podatkiem VAT

3.1 Ogólny przegląd PPP

- 3.1.1 Zdolność sektora publicznego do zapewniania towarów i usług zależy od dostępnej infrastruktury oraz zdolności realizacji inwestycji kapitałowych niezbędnych do udoskonalenia infrastruktury. To z kolei zależy od dostępnych zasobów finansowych oraz możliwości zaciągania zadłużenia.
- 3.1.2 Zamówienia sektora publicznego są sposobem nabywania towarów i usług przez organy publiczne. Historycznie, zamówienia sektora publicznego polegały na tym, że sektor publiczny bezpośrednio finansował projekty infrastrukturalne, ponosząc ryzyko przekroczenia kosztów i opóźnień. Z powyższego wynika, że jeżeli sektor publiczny nie jest skłonny lub nie jest w stanie wziąć na siebie tego ryzyka, wówczas projekty infrastrukturalne nie są realizowane, co powoduje pogłębienie różnic infrastrukturalnych. Może mieć to negatywny wpływ na społeczeństwo.
- 3.1.3 Partnerstwo publiczno-prywatne (PPP) to termin, który wszedł do ogólnego użycia w latach 90 XX wieku. Nie istnieje jednakże jedna definicja czym jest PPP i z czym się wiąże. Mówiąc ogólnie, PPP polega na współpracy sektora publicznego i prywatnego w ramach długotrwałego partnerstwa na rzecz realizacji projektów infrastrukturalnych.
- 3.1.4 PPP różni się od tradycyjnych zamówień sektora publicznego. Wcześniej to sektor publiczny ponosił zarówno ciężar kosztów jak i ryzyka. PPP stanowi natomiast odejście od tej zasady. W ramach PPP uwzględniany jest potencjał sektora prywatnego: zdolność skuteczniejszego zarządzania projektami na dużą skalę; alternatywne podejście do zysków i korzyści; bardziej wydajne metody realizacji i eksploatacji; lepsze umiejętności zarządzania ryzykiem; oraz stosunkowa łatwość zebrania dużych kwot (aczkolwiek po wyższym koszcie). Projekty PPP charakteryzują się więc następującymi cechami:
- Długoterminowy kontrakt pomiędzy zamawiającym a dostawcą, w oparciu o zamówienie usług, nie aktywów;
 - Przeniesienie pewnych rodzajów ryzyka projektu na sektor prywatny, zwłaszcza w zakresie planowania, budowy, eksploatacji lub finansowania projektu;
 - Skoncentrowanie na określeniu wyników projektu a nie na nakładach, z uwzględnieniem konsekwencji całego cyklu życia projektu;
 - Wykorzystanie finansowania prywatnego (często finansowania w modelu „project finance”) celem pokrycia ryzyka przenoszonego na dostawcę, aczkolwiek zamawiający mogą wносить wkłady kapitałowe (w tym dotacje), aby zapewnić wsparcie w tym zakresie; oraz
 - Płatności na rzecz dostawcy odzwierciedlające wykonane usługi. Dostawca może otrzymać płatności bądź to bezpośrednio od użytkowników w formie opłat użytkowników (na przykład opłat drogowych), od zamawiającego (na przykład opłaty za dostępność lub „myto wirtualne”), bądź na zasadzie połączenia obu metod (na przykład opłaty pobierane od użytkowników i „myto wirtualne” na pokrycie ewentualnych niedoborów).

3.2 Cykl życia PPP

3.2.1 Projekty PPP są zwykle przedstawiane jako projekty obejmujące kilka kluczowych faz, co przedstawiono na rys. 3:



Rys 3 Fazy cyklu PPP

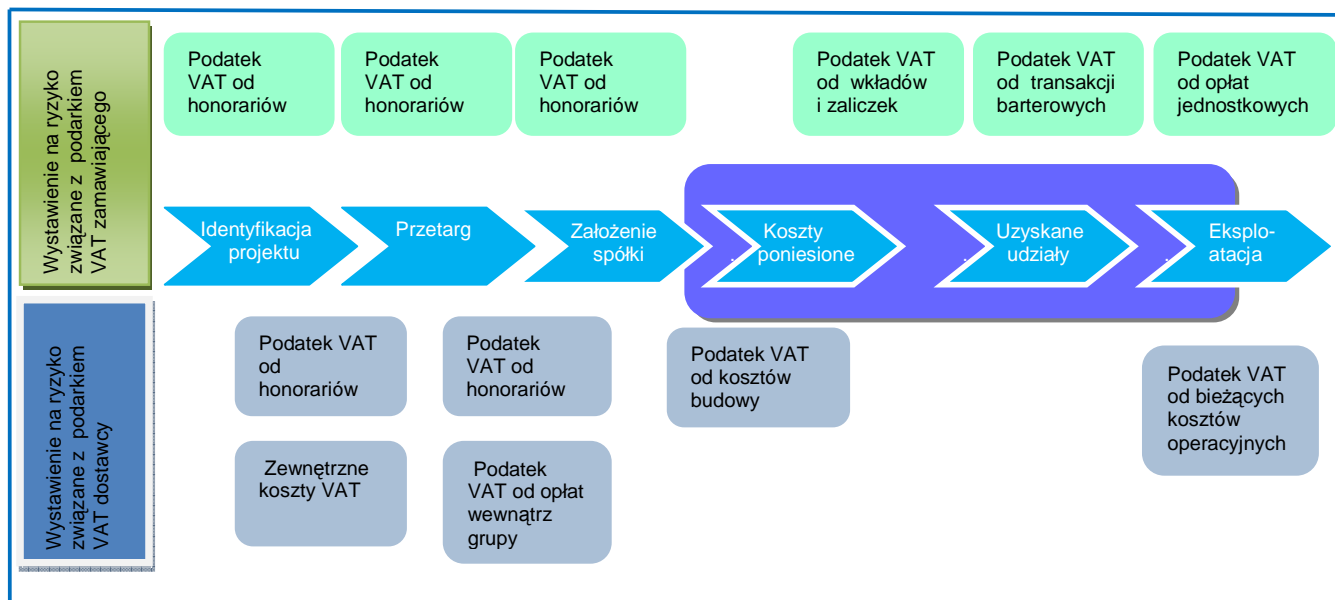
3.2.2 Dokładny opis poszczególnych faz znajduje się na rys. 4:

<p>Proces rozpoczyna się w momencie, gdy zamawiający, po dokonaniu wyboru projektu, ocenia, czy odpowiednie będzie PPP realizowanie projektu w modelu PPP na. Zamawiający podejmuje szczegółowe przygotowania (które mogą wiązać się z zaangażowaniem konsultantów zewnętrznych) i ogłasza przetarg.</p>	<p>Zamawiający ogłasza zaproszenie do składania ofert. Potencjalni dostawcy dokonują szczegółowej oceny możliwości PPP i składają swoje oferty. Na tym etapie zamawiający może uzyskać dostęp do finansowania z dotacji.</p>	<p>Zwycięska oferta może przewidywać Założenie spółki specjalnego przeznaczenia jako podmiotu realizującego projekt. Spółka ta to zwykle prywatny podmiot z ograniczoną odpowiedzialnością. W przypadku konsorcjum oferentów spółka ta to zwykle konsorcjum będące ich współwłasnością. Oferenci mogą refakturować dotychczas poniesione koszty na spółkę realizującą projekt.</p>
<p>This diagram is a more detailed version of Rys 3, showing the same sequence of phases with arrows and a 'Fazy budowy' box.</p>		
<p>Dostawca pokrywa koszty finansowe i kapitałowe związane z projektem PPP. Na tym etapie można przekazać dostawcy finansowanie w postaci dotacji.</p>	<p>Element dodatkowy, nie występuje we wszystkich PPP. Zamawiający przyznaje dostawcy prawo dzierżawy gruntu.</p>	<p>Po zakończeniu przez dostawcę niezbędnych robót budowlanych. Przekazuje zamawiającemu zarządzany obiekt nieruchomości za jedną opłatę jednostkową.</p>

Rys. 4 Opis faz

3.3 Wystawienie na ryzyko związane z podatkiem VAT w cyklu życia PPP

3.3.1 Z podatkowego punktu widzenia, istotna jest każda faza projektu, aczkolwiek sam podatek może być mniej istotną kwestią w niektórych fazach, a bardziej istotną w innych. Najważniejsze jest zrozumienie, gdzie występują zagrożenia związane z podatkiem VAT; dostawcy obawiają się kosztów podatku VAT, które ponoszą. Niniejszy dokument pokazuje natomiast, że zamawiający powinni interesować się nie tylko kosztem podatku VAT, który sami ponoszą, ale również kosztem podatku VAT ponoszonym przez dostawców. Rys. 5 przedstawia ekspozycję na ryzyko podatkowe:



Rys. 5 Przedstawienie ekspozycji na ryzyko związane z podatkiem VAT w trakcie cyklu życia PPP

3.3.2 Uwzględniając wyżej opisane wystawienie na ryzyko związane z podatkiem VAT, w analizie podatkowej nie należy przeoczyć różnicy wobec tradycyjnych zamówień zewnętrznych. Wszystkie podmioty sektora publicznego ponoszą koszt podatku VAT z tytułu zewnętrznych dostaw, jednak ekonomia projektów PPP może być zasadniczo inna z uwagi na pewne kluczowe cechy PPP:

- Projekty PPP są najczęściej realizowane w takich formach i z takimi założeniami, które uniemożliwiają zamawiającym uzyskanie zwrotu poniesionego kosztu podatku VAT;
- Dostawcy przyjmują odpowiedzialność za realizację usługi zarządzania, od której naliczany jest podatek VAT, dokonując zakupu wszystkich potrzebnych do tego towarów i usług. Przeniesienie całej odpowiedzialności na dostawcę zwykle zmniejsza szanse zamawiającego na wykorzystanie jakichkolwiek własnych aktywów lub osób, które można by wykorzystać w przypadku tradycyjnych zamówień, bez konieczności poniesienia kosztu podatku VAT;
- Opłaty zamawiających w ramach PPP odzwierciedlają (po części) ogólne finansowanie projektu, w tym koszty związane z krótkoterminowym finansowaniem podatku VAT podlegającego

Kwestie kluczowe

PPP, w odróżnieniu od tradycyjnych zamówień, zakłada długotrwałe powierzenie realizacji projektu oraz zarządzania nim zewnętrznym podmiotom z sektora prywatnego. Przedmiotem zamówień są raczej usługi niż aktywa. Aspekty PPP mające znaczenie w kontekście podatku VAT i mogące mieć wpływ na decyzje inwestycyjne obejmują:

- Charakter projektów, który z oczywistych względów powoduje powstanie kosztu podatku VAT dla zamawiających;
- Ogólny ciężar podatku VAT może zwiększyć się, jeśli zamawiający nie są w stanie wykorzystać istniejących zasobów;
- Zamawiający ponoszą koszt podatku VAT z tytułu kosztów dostawcy związanych z finansowaniem projektów, co z kolei odzwierciedla element finansowania wymaganego do finansowania krótkoterminowych kosztów podatku VAT;
- Mogą występować wkłady kapitałowe (w tym dotacje), które albo zwiększają albo tworzą koszty podatku VAT dla zamawiających, które nie występowałyby w innym przypadku.

zwrotowi. Skala zamówień PPP (i podatku VAT od tych zamówień) jest często znaczna, i choć większość, jeśli nie całość, kosztów podatku VAT ponoszonych przez dostawców może podlegać zwrotowi w dość krótkim okresie czasu, to jednak pewna część każdego pakietu finansowania będzie przeznaczana na te krótkoterminowe koszty podatku VAT; oraz

- Wkłady kapitałowe, zaliczki, dotacje i transakcje nabycia gruntu są dość częstymi elementami uzgodnień PPP i wszystkie one powodują powstanie kosztów podatku VAT dla zamawiających, które być może nie występowałyby w przypadku tradycyjnych metod realizacji zamówień.

- 3.3.3 Konsekwencje kosztów podatku VAT w cyklu życia PPP dla ekonomii projektów PPP mogą być znaczące i stanowić istotną różnicę przy podejmowaniu decyzji w sprawie inwestycji. Konieczne jest zatem zrozumienie konsekwencji ryzyka związanego z podatkiem VAT na różnych etapach projektów, by móc rozpoznać potencjalne zagrożenia będące konsekwencją tego podatku. Tak samo istotne jest zrozumienie, w jaki sposób można lepiej zarządzać tymi zagrożeniami, zwłaszcza jeśli wpływają one na proces inwestycji.

3.4 Umowy PPP — moment powstania obowiązku podatkowego

- 3.4.1 Tworzenie mostu pojęciowego pomiędzy brzmieniem umowy PPP a przepisami dotyczącymi podatku VAT może okazać się trudnym zadaniem. Umowy określają szczegóły, których dotyczyć ma analiza pod kątem podatku VAT, ale choć przepisy dotyczące podatku VAT są sformułowane tak, by obejmowały możliwie jak najwięcej form transakcji, której przedmiotem są towary i usługi, to jednak w umowach PPP stosowana jest bardzo specyficzna terminologia, która często nie występuje w standardowych przepisach dotyczących podatku VAT.
- 3.4.2 Nie oznacza to bynajmniej, że ustalenie prawidłowego traktowania umów PPP na gruncie podatkowym w trakcie ich cyklu życia jest nadmiernie utrudnione. Podobnie jak w większości technicznych kwestii dotyczących podatku VAT, prawdziwe zrozumienie tej kwestii można często znaleźć w odpowiedziach na pięć stosunkowo prostych pytań. Pytania te oraz odpowiedzi na nie, udzielone z perspektywy PPP, znajdują się poniżej.
- 3.4.3 **Kto** jest dostawcą, a kto klientem? Dokładny status stron transakcji ma istotne konsekwencje dla całej analizy podatkowej. Może on mieć wpływ na kwestie takie jak miejsce dostawy oraz prawa do zwrotu podatku VAT. W kontekście PPP, dostawca odgrywa rolę zarówno typowego dostawcy (tj. zapewnia dostawę zamawiającemu z sektora publicznego) jak i klienta (gdy nabywa towary i usługi od innych podmiotów w celu zrealizowania swoich dostaw). Zwykle dostawca jest spółką specjalnego przeznaczenia i traktowanie go na gruncie podatkowym nie różni się niczym od traktowania innych przedsiębiorstw. Zamawiający występuje zazwyczaj jako klient w rozwiązaniach PPP. Jak szczegółowo opisano w kolejnych rozdziałach, w kontekście podatku VAT organy publiczne są traktowane zupełnie inaczej niż dostawcy.
- 3.4.4 **Jaki** jest charakter dostawcy? Odpowiedź na to pytanie ma istotne konsekwencje z perspektywy rozliczania podatku VAT. Dostawca zwykle realizuje dostawy usług (np. buduje obiekty drogowe, szkoły lub szpitale).
- 3.4.5 **Gdzie** dostawa ma miejsce? Odpowiedź na to pytanie determinuje jurysdykcję, w której powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT, i pociąga za sobą konsekwencje w postaci zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT dla danej transakcji, stawki naliczanego podatku VAT oraz wielu innych spraw podatkowo-administracyjnych. Jak już wspomniano, dostawcy zwykle realizują dostawy usług na rzecz zamawiających z sektora publicznego i zwykle są traktowani jako odbiorcy tam, gdzie zamawiający z sektora publicznego ma swoją siedzibę. Dostawca lub zamawiający mogą znaleźć się w nieco bardziej skomplikowanej sytuacji podatkowej, jeżeli nabywają towary i usługi spoza kraju, w którym mają swoją siedzibę.
- 3.4.6 **Kiedy** nastąpiła lub nastąpi dostawa? Ustalenie momentu dostawy wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego w związku z tą dostawą, czyli moment, w którym podatek VAT staje się zobowiązaniem wobec właściwego organu podatkowego oraz moment, od którego naliczony podatek VAT

powinien podlegać zwrotowi na rzecz podmiotów, które go zapłaciły. Dostawa usług jest zwykle traktowana jako zrealizowana w chwili jej zakończenia. Co jednak istotne, zasady dotyczące momentu dostawy obejmują często różne przepisy, które mogą prowadzić do przyspieszenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Usługi świadczone w ramach PPP zwykle traktuje się jako zrealizowane w momencie dokonania płatności lub wystawienia faktury, w zależności od tego, co następuje wcześniej.

- 3.4.7 W jakiej formie wypłacono **wynagrodzenie**? Dostawy muszą być wycenione, aby można było określić kwotę zobowiązania z tytułu podatku VAT. Jeżeli wynagrodzenie jest wyrażone wyłącznie w pieniądzu lub w wartościach pieniężnych, kwotę tę najczęściej traktuje się jako wynagrodzenie za dostawę (choć zwykle występują postanowienia mające na celu przeciwdziałanie skutkom umyślnych prób niedoszacowania dostaw w pewnych przypadkach). W kontekście PPP, usługi są zwykle realizowane w zamian za płatność w formie pieniędzy. Można ustalić, że kwota ta będzie stanowiła zwykłą opłatę jednostkową, płatność uzależnioną od dostępności, „myto wirtualne”, opłatę użytkownika lub inny rodzaj płatności. Kluczową kwestią, na którą należy zwrócić uwagę, jest to, że niezależnie od sposobu obliczania lub nazywania sumy danej kwoty, w większości przypadków jest to opłata pieniężna za wykonane usługi (czyli z perspektywy podatku VAT nie ma tu dużego różnicowania). W przypadku barteru sprawa jest bardziej skomplikowana i będzie przedmiotem szczegółowej analizy w niniejszym dokumencie.
- 3.4.8 Podsumowując, określenie potencjalnych interakcji podatkowych w całym cyklu podatkowym nie jest zbyt skomplikowane w porównaniu z ogólnymi wymogami systemu opodatkowania podatkiem VAT, które musi spełnić każde przedsiębiorstwo. Ustalenie odpowiedzi na te pięć kluczowych pytań dla całego cyklu podatkowego powinno w dużym stopniu pomóc dostawcom i zamawiającym z sektora publicznego w zrozumieniu ich zobowiązań podatkowych i zarządzaniu nimi w sposób bardziej skuteczny. Oczywiście mogą pojawić się dodatkowe trudności, a więc powyższe informacje służą wyłącznie jako wskazówki ogólne.

4. Zasady dotyczące podatku VAT mające zastosowanie do PPP

4.1 Informacje ogólne

- 4.1.1 Podane niżej informacje ogólne mają na celu dostarczenie ogólnych wskazówek dotyczących kluczowych cech podatku VAT, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań PPP. Informacje te podano w celu dokładnego wyjaśnienia kontekstu VAT, w którym funkcjonują PPP i z tego względu stanowią one istotny aspekt niniejszej publikacji. Informacje te mają charakter ogólny i nie są wyczerpujące. Mogą też okazać się niewystarczające do rozpatrywania konkretnych przypadków.

Unijne przepisy dotyczące podatku VAT i ich związki z krajowymi systemami opodatkowania podatkiem VAT

- 4.1.2 System opodatkowania podatkiem VAT jest obowiązkowy w państwach członkowskich. Podatek VAT jest naliczany od niemal wszystkich towarów i usług importowanych lub dostarczanych w UE. Podstawowym dokumentem unijnym dotyczącym podatku VAT jest główna dyrektywa w sprawie podatku VAT, która określa jednolity model podatku VAT dla wszystkich państw członkowskich.⁶ Każde państwo członkowskie musi skutecznie wprowadzić przepisy głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT do ustawodawstwa krajowego; każdy bezpośrednio obowiązujący przepis tekstu unijnego uchyla wszystkie sprzeczne z nim zapisy zawarte w ustawodawstwie krajowym. Dopuszcza się pewien stopień elastyczności w niektórych obszarach wdrażania przez państwa członkowskie niektórych elementów głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT, ale takiej elastyczności nie ma w kwestiach istotnych (np. kwestii traktowania organów sektora publicznego jako podmiotów niebędących podatnikami, jeśli organy te podejmują działalność jako organy władzy publicznej — zob. poniższy pkt 4.1.5).
- 4.1.3 Zakres, w którym główna dyrektywa w sprawie podatku VAT jest bezpośrednio obowiązująca, wykracza poza rozmiary niniejszej publikacji. Niemniej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że we wszystkich przypadkach, w których przepisy dyrektywy są bezwarunkowe i wystarczająco dokładne, można je przeciwstawić jakiegokolwiek przepisowi prawa krajowego niezgodnemu z dyrektywą w zakresie, w jakim dany przepis określa prawa, jakie podmiotowi prywatnemu przysługują wobec danego państwa członkowskiego.
- 4.1.4 Główna dyrektywa w sprawie podatku VAT zawiera pewne wyjątki i odstępstwa dostępne dla państw członkowskich w zakresie określonych aspektów wprowadzania podatku VAT do prawa krajowego. W ten sposób podchodzi się, między innymi, do kwestii stawek podatku VAT stosowanych przez poszczególne państwa członkowskie dla pewnych rodzajów towarów i usług oraz do progów rejestracji.

Podatnicy, rejestracja i wymóg rozliczenia się z VAT

- 4.1.5 Termin podatnik oznacza osobę, która samodzielnie (czyli nie pozostając w stosunku pracy) prowadzi w dowolnym miejscu działalność gospodarczą, niezależnie od przedmiotu i rezultatu tej działalności. Podatnik to pojęcie podstawowe, będące fundamentem standardowego funkcjonowania unijnego systemu opodatkowania podatkiem VAT. Z definicji, osoba, która nie jest podatnikiem nie jest objęta systemem opodatkowania podatkiem VAT, nie podlega jego zasadom ani (zazwyczaj) nie może wykorzystać przywilejów z nim związanych. Zob. ramka 1 i pkt 4.2, zawierające szczegółową analizę tego pojęcia.
- 4.1.6 Podatek VAT jest zazwyczaj naliczany od transakcji dokonywanych przez podatników. Jednak VAT nakładany na pośredników w łańcuchu dostaw można na ogół odzyskać w ramach systemu faktur – odliczeń (czyli nie jest on kosztem dla producentów), a jego skutek ponoszą zazwyczaj w całości końcowi konsumenci towarów i usług.

⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:pl:PDF>

Ramka 1 Podatnik vs angielski termin „business”

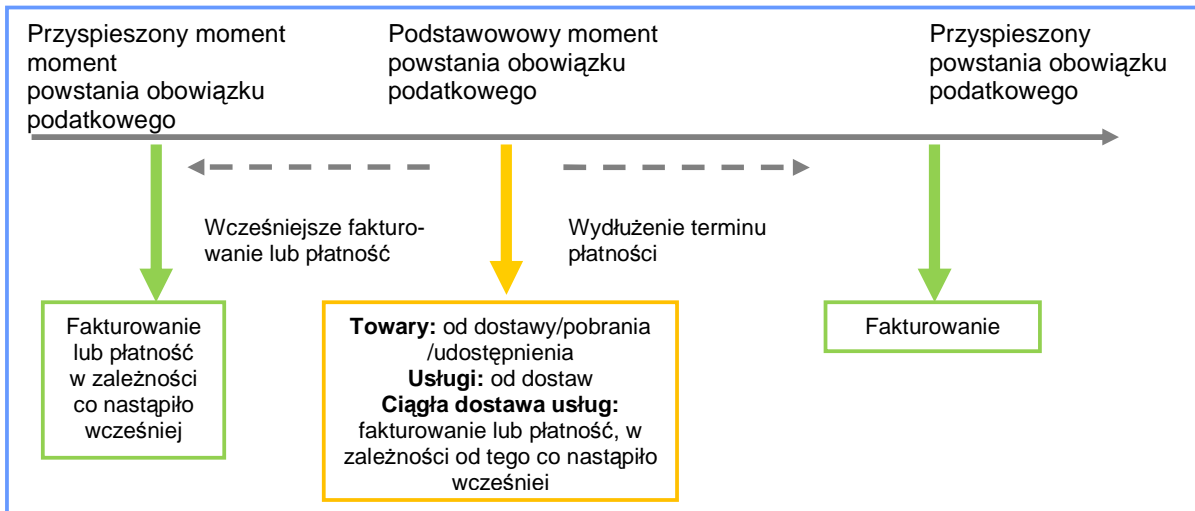
Pojęcie „podatnik” wymaga dodatkowego wyjaśnienia dla osób z Wielkiej Brytanii. W brytyjskim ustawodawstwie dotyczącym podatku VAT stosuje się to pojęcie do określenia osoby, która „...dokonała lub ma obowiązek dokonania rejestracji...” do celów podatku VAT (czyli chodzi o osobę, która nie tylko prowadzi działalność gospodarczą, ale także spełnia inne kryteria prawne, wymagające dokonania rejestracji).

Odpowiednikiem pojęcia „działalność gospodarcza” (ang. economic activity) w kontekście brytyjskiego podatku VAT jest angielski termin „business” w tym sensie, że definiuje się tam osobę jako prowadzącą działalność „...w ramach przedsiębiorstwa...” (ang. „...in the course or furtherance of any business...”), a nie jako prowadzącą działalność gospodarczą jako taką. Znaczenie terminu „działalność gospodarcza” nie różni się zasadniczo od znaczenia terminu „business” w ustawodawstwie brytyjskim.

W związku z powyższym, „podatnikiem” w Wielkiej Brytanii jest z definicji osoba działająca w ramach przedsiębiorstwa (czyli prowadząca działalność gospodarczą oraz która (po spełnieniu pewnych innych kryteriów) dokonała lub ma obowiązek dokonania rejestracji do celów podatku VAT.

Należy pamiętać o tej koncepcji, kiedy omawia się status podatkowy sektora publicznego w Wielkiej Brytanii (do celów podatku VAT).

- 4.1.7 Podatnik musi zarejestrować się jako podatnik VAT, kiedy wartość jego dostaw przekroczyła określony próg. Próg ten jest różny w różnych państwach członkowskich, lecz dostawca zazwyczaj go przekracza. Każda osoba może też dobrowolnie zarejestrować się jako podatnik VAT, nawet jeżeli podlegające opodatkowaniu dostawy tej osoby są poniżej określonego progu.
- 4.1.8 Podatnik zazwyczaj ma obowiązek naliczyć i rozliczyć podatek VAT przed organem podatkowym w państwie członkowskim, w którym dostawa jest lub ma być realizowana, w chwili jej realizacji. Moment, w którym dostawa jest realizowana, a podatek może zostać naliczony, określa się jako moment powstania zobowiązania podatkowego. Momenty powstania zobowiązania podatkowego mogą ulec zmianie w konsekwencji pewnych zdarzeń. Na przykład, na rys. 6 powyżej podstawowy moment powstania zobowiązania podatkowego można opóźnić lub przyspieszyć w wyniku wcześniejszego wystawienia faktury lub dokonania płatności.



Rys. 6 Zestawienie skutków VAT i możliwości ich łagodzenia

- 4.1.9 Podatek VAT wymagalny (tj. należny podatek VAT) w momencie powstania zobowiązania podatkowego jest obliczany jako odsetek ceny sprzedaży netto. Kwota podatku jest płacona przez podatnika na rzecz właściwego organu podatkowego po odliczeniu od zobowiązania brutto tej kwoty podatku VAT, którą podatnik ma prawo odliczyć (tj. podatek VAT odliczony) w zakresie danej transakcji. Następnie w praktyce kwota netto jest płacona na rzecz organu lub przez niego zwracana, w zależności od przypadku.
- 4.1.10 Istotne są ramy czasowe zwrotów podatku VAT. Państwa członkowskie przyjęły różne okresy podatkowe, deklaracji podatkowej nastąpi zwrot nadpłaconego podatku VAT. Nawet w razie nadpłacenia podatku VAT może upłynąć sporo czasu, zanim taka nadpłata zostanie zwrócona. Koszty podatku VAT ponoszone w międzyczasie mogą stanowić znaczący koszt przepływów pieniężnych, nawet dla osób, którym przysługuje

zwrot całej kwoty podatku. Problem kosztu przepływów pieniężnych oczywiście pogłębi nadpłacona kwota podatku VAT, która w kontekście PPP stanowi realny koszt dla dostawców, z uwagi na jej wpływ na wymogi w zakresie finansowania przejściowego i długoterminowego.

Zobowiązanie z tytułu podatku VAT

- 4.1.11 Zazwyczaj podatek VAT jest naliczany według standardowej stawki. Stawkę tę ustala państwo członkowskie, ale w żadnym wypadku nie może ona być niższa niż 15% (Węgry stosują najwyższą stawkę podatku VAT w wysokości 27%). Większość dostaw towarów lub usług realizowanych przez podatników opodatkowana jest podatkiem VAT według standardowej stawki.

	Stawki obniżone	Stawki standardowe
Francja	2,1%, 5,5%, 7%**	19,6%
Niemcy	7%	19%
Hiszpania	4%, 10%	21%
Wlk. Brytania	5%	20%

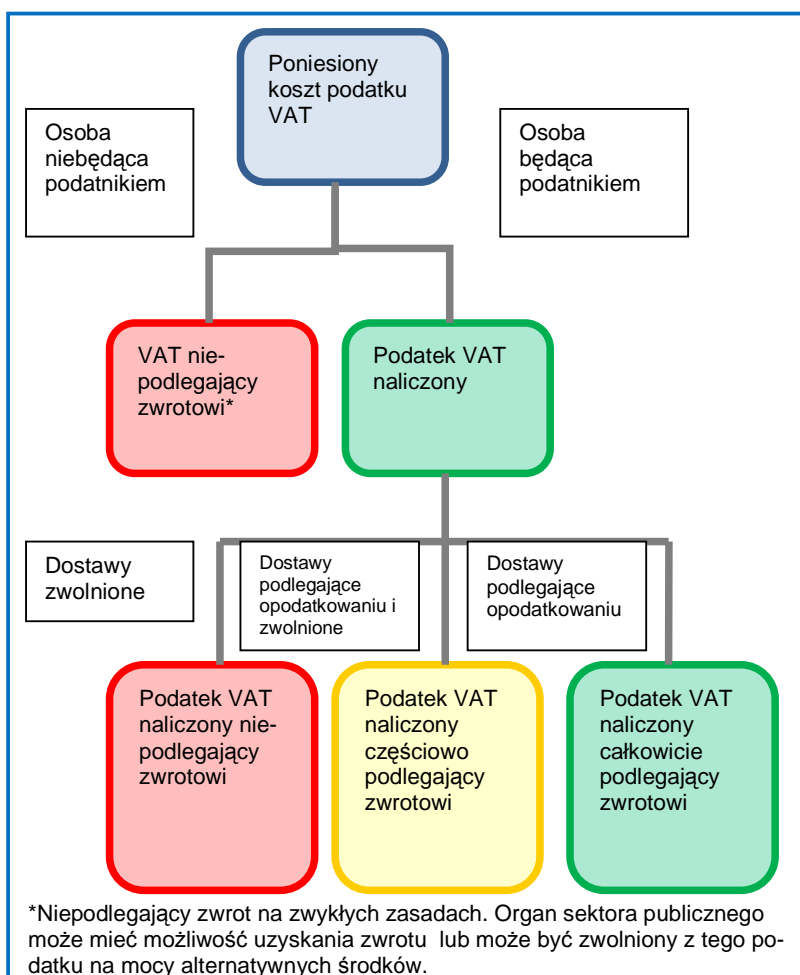
Uwagi: od marca 2013 r. ** oznacza planowane zmiany do: 2,1%, 5%, 10% i 20% od 1 stycznia 2014 r.

Rys. 7 Stawki podatku VAT według krajów

- 4.1.12 Wiele państw członkowskich stosuje obniżone stawki podatku VAT (a nawet stawki bardzo mocno obniżone) od pewnych towarów lub usług. Obniżone stawki są najczęściej wynikiem prób zapewnienia ochrony pewnych grup społecznych przed wysokim kosztem podatku VAT i podlegają one ogólnoeuropejskiemu pułapowi dolnemu wynoszącemu 5%. Stawki bardzo mocno obniżone mogą być niższe niż 5% (ale kategorycznie ustalono, że mają być wyższe niż 0%) i są one odzwierciedleniem umów zawartych w chwili akcesji. Nie są one powszechnie dostępne, a ich zakres nie może być rozszerzany. Rys. 7 zawiera zestawienie stawek stosowanych we Francji, Niemczech, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii.
- 4.1.13 Pewne dostawy towarów lub usług nie są opodatkowane podatkiem VAT (co oznacza, że są *zwolnione* z podatku VAT). Zwolnienia te mają także na celu albo odciążenie eksportu z krajowych kosztów podatku VAT (ze względów społecznych) albo wyeliminowanie trudności, które w przeciwnym razie występowałyby podczas prób skrupulatnego naliczania podatku. Dostawy zwolnione wiążą się albo z prawem uzyskania zwrotu podatku VAT od powiązanych kosztów albo nie, w zależności od charakteru realizowanej dostawy (zob. pkt 4.1.16 i nast., zawierające wyjaśnienie procedury zwrotu podatku).
- 4.1.14 Niektóre państwa członkowskie uchwaliły przepisy umożliwiające dostawcom dobrowolne opodatkowanie pewnych dostaw, które w przeciwnym razie byłyby zwolnione z podatku VAT. Przykłady takich transakcji to usługi finansowe (np. we Francji) i, częściej, transakcje dotyczące nieruchomości. Możliwość opodatkowania transakcji dotyczących nieruchomości została szczegółowo zbadana poniżej.
- 4.1.15 W niektórych przypadkach może być konieczne ustalenie, czy podatnik realizuje wiele dostaw poszczególnych części składowych czy też jedną dostawę połączonych składników (czasem zwaną świadczeniem kompleksowym). Wynika to stąd, że w przypadku realizacji więcej niż jednej dostawy, każda z tych dostaw może być przedmiotem innego traktowania na gruncie podatku VAT. Unijne przepisy dotyczące podatku VAT nie określają zasad ustalania tej kwestii. Sądy przekazały w tej sprawie pewne wskazówki. Zasadnicze wskazówki dotyczące tego, czy transakcje stanowią wielokrotne dostawy czy jedną dostawę zostały przekazane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise (sprawa C-349/96)*. Przede wszystkim należy ustalić zasadnicze cechy transakcji, aby móc określić, czy mamy do czynienia z kilkoma odrębnymi dostawami czy z jedną dostawą. W rezultacie każdą dostawę trzeba rozpatrywać osobno, aby zrozumieć, czy stanowi ona jedną dostawę główną czy po prostu dostawę uzupełniającą innej dostawy głównej.

Przypisanie i zwrot podatku VAT

- 4.1.16 Poniesiony koszt podatku VAT może kwalifikować się do zwrotu na zasadach ogólnych wyłącznie, jeżeli został poniesiony przez osobę zgłaszającą roszczenie i dotyczy działań podejmowanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu. Co ważne, podatek VAT zapłacony przez jedną osobę nie może być odzyskany przez inną osobę, a VAT zapłacony przez podmiot niebędący podatnikiem nie podlega zwrotowi na mocy tych zasad. Dopiero po spełnieniu tych wstępnych kryteriów, podatek ten może stać się podatkiem VAT naliczonym.
- 4.1.17 Podatek VAT naliczony przypisany jest do realizacji faktycznych, lub — co istotne — zamierzonych dostaw podlegających opodatkowaniu (czyli opodatkowanych *dodatnią stawką podatku VAT*), lub dotyczących dostaw zwolnionych, uprawniających dostawcę do uzyskania zwrotu podatku VAT z tytułu kosztów powiązanych (zwanych dalej dostawami „zwolnionymi z prawem do odliczenia podatku” lub dostawami „ze stawką zerową”), zwykle podlega zwrotowi. Z drugiej strony, koszt podatku VAT poniesiony w wyniku realizacji faktycznych lub zamierzonych dostaw zwolnionych (tzw. „zwolnionych bez prawa do odliczenia podatku”) lub jeżeli dany podmiot występuje w charakterze osoby niebędącej podatnikiem (zob. pkt 4.2 poniżej) nie podlega zwrotowi. Możliwość podatnika do uzyskania zwrotu podatku VAT zależy od możliwości przypisania tego podatku do dostawy podlegającej opodatkowaniu (i od zakresu, w jakim dostawa podlega opodatkowaniu), która została lub ma być zrealizowana. Proces ten przedstawiono na rys. 8.



Rys. 8 Przypisanie podatku VAT

- 4.1.18 Przypisanie podatku VAT naliczonego następuje indywidualnie dla każdej dostawy. Jest to dość proste zadanie, jeżeli poszczególne podatki naliczone można bezpośrednio połączyć z poszczególnymi

podatkami należnymi; często jednak nie jest to możliwe, jak na przykład w przypadku kosztów ogólnych (np. opłaty za usługi użyteczności publicznej lub za wynajem pomieszczeń biurowych). Podatek VAT naliczony, którego nie można bezpośrednio przypisać do konkretnej dostawy, jest traktowany jako rezydualny i jest on przypisywany do poszczególnych rodzajów podatku należnego. Oczywiście jeśli podatnik realizuje wyłącznie dostawy podlegające opodatkowaniu, przypisanie podatku rezydualnego jest proste i podatek VAT powinien podlegać zwrotowi w całości.

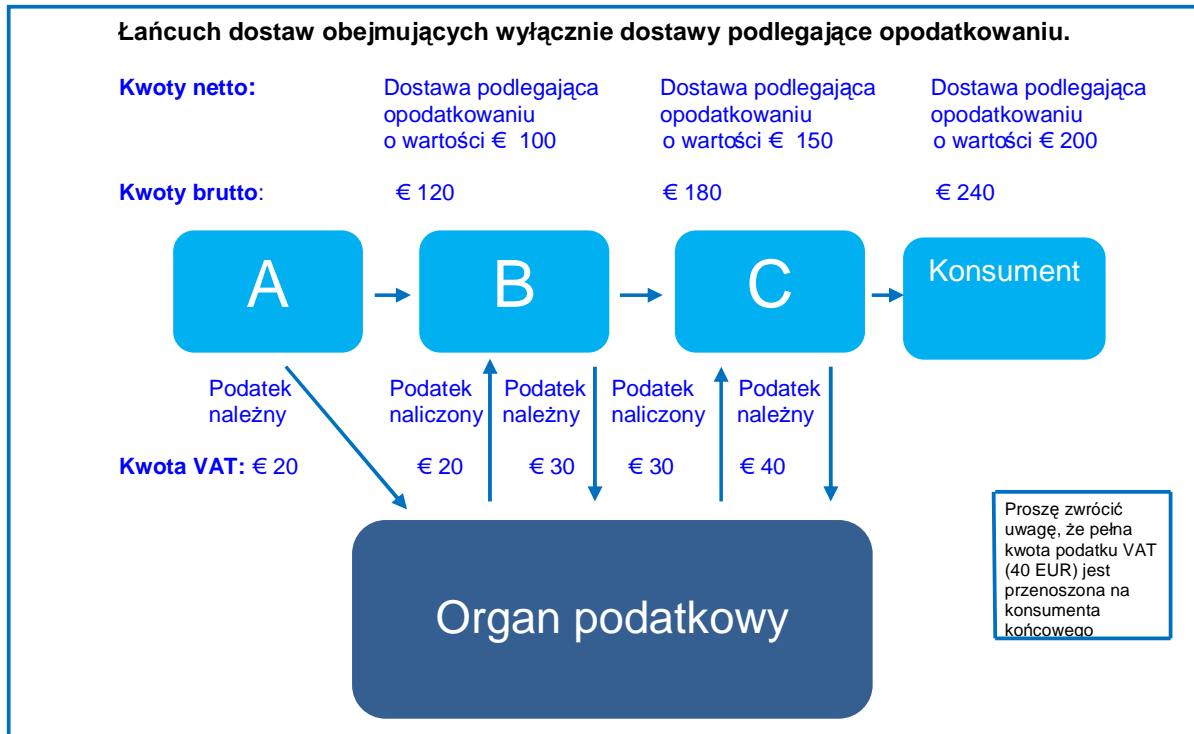
- 4.1.19 Jeśli jednak podatnik realizuje lub zamierza realizować zarówno dostawy podlegające opodatkowaniu, zwolnione oraz niezwiązane z jego działalnością, proces przypisywania staje się bardziej złożony i wymaga podziału pomiędzy rodzaje podatków należnych na podstawie tzw. wyliczenia „proporcjonalnego” lub „zwolnienia częściowego”. Należy pamiętać, że podczas dokonywania obliczeń ustala się wskaźnik dla podatku VAT naliczonego i wskazuje jedynie tę część kwoty rezydualnej, którą można przypisać do dostaw podlegających opodatkowaniu i która podlega zwrotowi.
- 4.1.20 Choć zasadniczo możliwości osoby do uzyskania zwrotu podatku VAT zależą od stopnia, w jakim można przypisać ten podatek VAT do zrealizowanych lub planowanych dostaw podlegających opodatkowaniu, niektóre państwa członkowskie umożliwiają pewnym organom sektora publicznego uzyskanie zwrotu podatku VAT nawet, jeżeli jego przypisanie nie jest możliwe. Więcej informacji na ten temat znajduje się w poniższym pkt. 4.2.

Dalsze rozważania dotyczące dostaw zwolnionych

- 4.1.21 Zwolnienie może mieć zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki dla konsumentów i dostawców. Decydując się na dostawy zwolnione bez prawa do odliczenia podatku, odbiorca dostawy nie musi płacić podatku VAT; natomiast dostawca jest zmuszony pokryć koszt podatku. Nie oznacza to, że kosztu podatku nie można przenieść w jakiejś innej formie na odbiorcę końcowego (np. w formie zwiększonych cen), ale na pierwszy rzut oka osoba będąca konsumentem towarów lub usług stała się tak naprawdę pośrednikiem w łańcuchu dostawy. Do przykładów takich dostaw zwolnionych (i istotnych w kontekście PPP) należą m.in.: szpitale i opieka zdrowotna oraz usługi finansowe (w tym ubezpieczeniowe). Koszt podatku VAT poniesiony przez dostawców usług medycznych lub sektor finansowy zwykle stanowi koszt absolutny.
- 4.1.22 Jeśli chodzi o dostawy zwolnione z prawem do odliczenia podatku lub dostawy ze stawką zerową, oprócz pewnych rodzajów eksportu i międzynarodowego przewozu osób (dostępnych w całej Unii Europejskiej), Wielka Brytania jest jedynym państwem członkowskim, które umożliwia taki sposób traktowania wielu innych dostaw, w tym (mających znaczenie w kontekście PPP): krajowy przewóz osób; świadczenie usług budowlanych w zakresie niektórych budynków mieszkalnych; oraz realizację nowo budowanych budynków mieszkalnych. Francja, Niemcy i Hiszpania nie stosują tych dodatkowych ustępstw. Niektóre dostawy traktowane w ten sposób w Wielkiej Brytanii mogą podlegać obniżonym stawkom w innych państwach członkowskich.

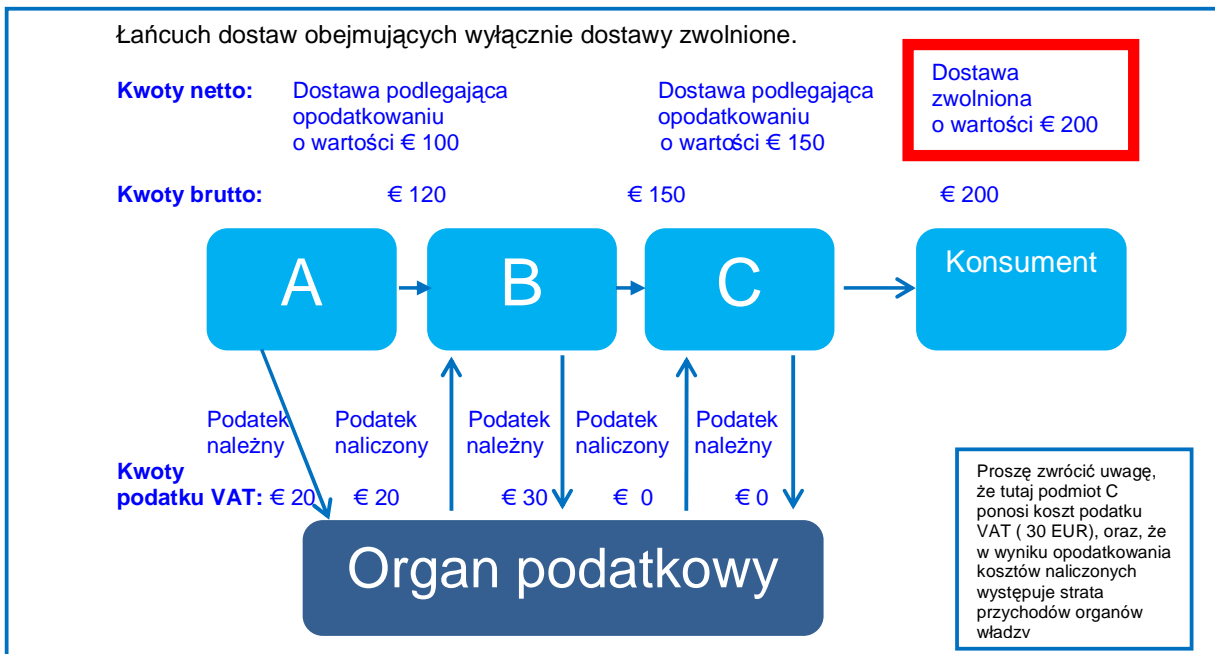
Podatek VAT w łańcuchu dostaw

- 4.1.23 Obowiązek podatkowy z tytułu dostaw zrealizowanych w ramach danego łańcucha dostaw może mieć szereg skutków. W przypadku realizacji wyłącznie dostaw podlegających opodatkowaniu, podatek VAT „przepływa” przez każdą transakcję, jest naliczany i zwracany na każdym etapie produkcji i dystrybucji, zaś całkowity ciężar w zakresie podatku VAT powstaje na ostatnim etapie dostawy i obciąża odbiorcę towarów lub usług. Proces ten przedstawiono na rys. 9.



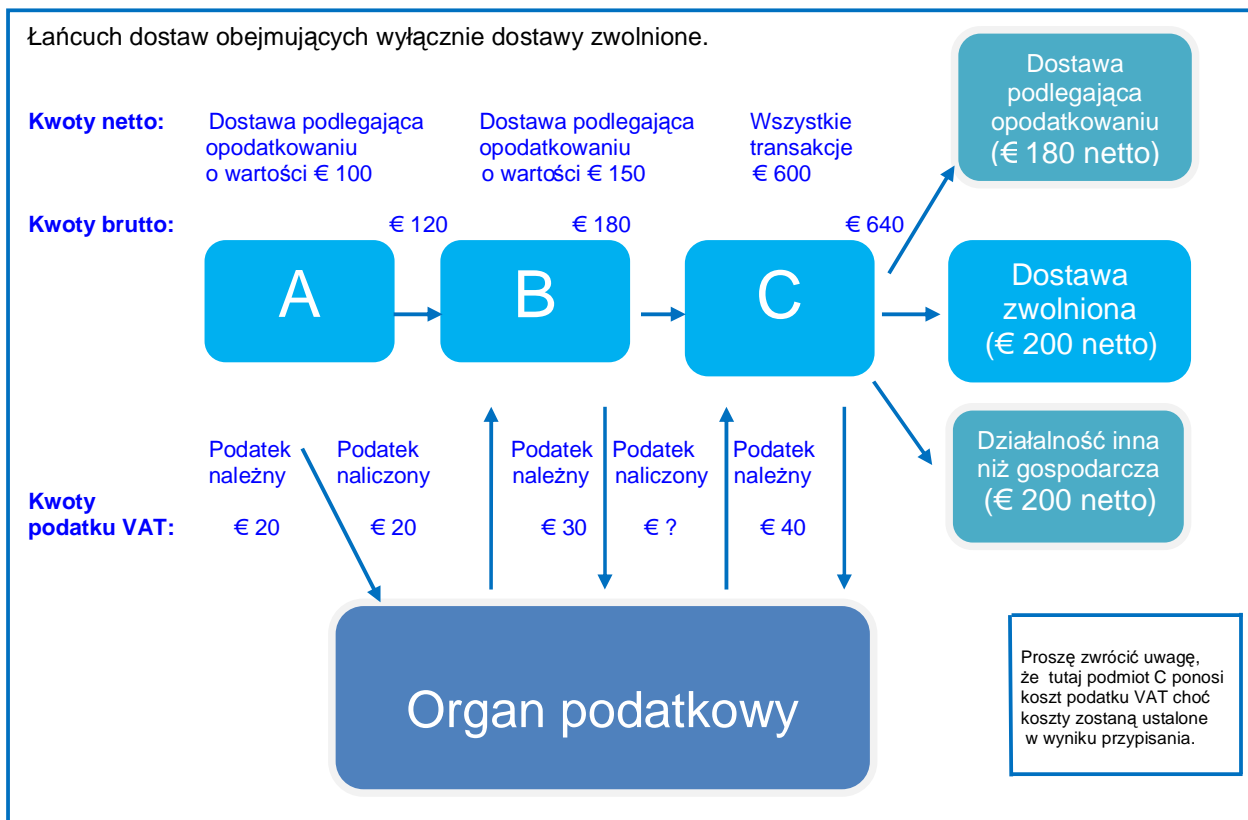
Rys. 9 Przepływy podatku VAT w łańcuchu dostaw w pełni podlegających opodatkowaniu

4.1.24 Ewentualnie do łańcucha dostaw mogą być wprowadzone dostawy lub transakcje zwolnione, które nie są przedmiotem działalności gospodarczej (zob. rys. 10). Mówiąc ogólnie, skutek obu dostaw jest taki sam: osoba realizująca dostawę towarów lub usług zwolnionych z podatku VAT nie jest na pierwszy rzut oka uprawniona do uzyskania zwrotu podatku VAT, którym została obciążona, i ponosi jego koszt. Podatek VAT nie jest natomiast wymagalny od odbiorcy końcowego (choć koszty podatku VAT ponoszone przez dostawcę mogą być uwzględnione w sposób mniej oczywisty):



Rys. 10 Przepływy podatku VAT w łańcuchu dostaw częściowo podlegających opodatkowaniu

4.1.25 Przyjrzyjmy się teraz sytuacji osoby podejmującej działania zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i nie. (zob. rys. 11). Z perspektywy podatków należnych poszczególne zrealizowane dostawy odpowiadałyby stosownym zobowiązaniom tej osoby. Dostawy podlegające opodatkowaniu byłyby opodatkowane podatkiem VAT, który byłby wymagalny, pobrany i przekazany organowi podatkowemu w zwykły sposób. Dostawy lub transakcje zwolnione, które nie są przedmiotem działalności gospodarczej, nie byłyby opodatkowane podatkiem VAT. Rozpatrując podatki naliczone związane z poszczególnymi rodzajami dostaw, należałoby dokonać przypisania podatków. Współdzielone podatki naliczone musiałyby być odpowiednio podzielone między różne rodzaje dostaw i ewentualnie podlegałyby zwrotowi, w zależności od przypadku:



Rys. 11 Przepływy podatku VAT w przypadku, gdy dana osoba działa jako podmiot będący podatnikiem lub jako podmiot niebędący podatnikiem

4.1.26 Mając na uwadze wszystkie powyższe zestawienia, należy pamiętać, że zamawiający z sektora publicznego lub dostawca w kontekście umowy PPP może odgrywać dowolną spośród opisanych ról, a zatem mieć do czynienia z niektórymi lub wszystkimi konsekwencjami przedstawionymi powyżej. Niemniej zamawiający najczęściej znajduje się w pozycji C na końcowym wykresie, zaś dostawca najczęściej znajduje się w pozycji B.

4.1.27 W niektórych przypadkach może wystąpić możliwość opodatkowania, opcjonalnie, pewnych towarów i usług, które zwykle są zwolnione bez prawa odliczenia podatku. Oznacza to, że osoba realizująca dostawę może, wedle swojego uznania, pobrać podatek VAT od tej dostawy — de facto przekształcając dostawę zwolnioną bez prawa do odliczenia podatku w dostawę podlegającą opodatkowaniu. Przykładem takiego możliwego traktowania w kontekście PPP są transakcje dotyczące nieruchomości (zob. poniżej).

Transakcje dotyczące nieruchomości

4.1.28 Artykuł 135 głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT nakłada na państwa obowiązek zwolnienia następujących transakcji: dostawy budynków; dostawy terenów; dzierżawę i wynajem nieruchomości.

Zasada ta podlega jednak pewnym wyłączeniom i przepisom przejściowym (zob. poniżej), przy czym zgodnie z artykułem 137 państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania pewnych transakcji. W ramce 2 podano dodatkowe informacje dotyczące prawa wyboru opodatkowania we Francji, w Niemczech i Wielkiej Brytanii.

- 4.1.29 Art. 12 ust. 1 stanowi, że państwa członkowskie mogą wyłączyć ze zwolnienia niektóre dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem w rezultacie czego dostawy te podlegają opodatkowaniu. Proszę jednak zwrócić uwagę, że przepisy przejściowe zawarte w art. 371 umożliwiają państwom członkowskim, które w dniu 1 stycznia 1978 r. zwalniały takie dostawy, utrzymanie tego zwolnienia.

Mechanizm odwrotnego Mechanizm odwrotnego obciążenia

- 4.1.30 Świadczenie usług na rzecz podmiotów zarejestrowanych jako płatnicy podatku VAT (która to definicja obejmuje obecnie wiele, jeśli nie wszystkie spośród organów publicznych) traktuje się zwykle jako dostawę w kraju, w którym siedzibę ma odbiorca. Zamiast kazać dostawcom dokonywać rejestracji do celów podatku VAT w celu naliczenia i rozliczenia kwot wymagalnych od zwykle jednorazowych transakcji, istnieje wymóg, aby odbiorca rozliczył wymagalny podatek VAT zgodnie z zasadą zwaną mechanizmem odwrotnego obciążenia. Zasadniczo mechanizm odwrotnego obciążenia odzwierciedla bezgotówkowe rozliczenie podatku, w którym odbiorca występuje w roli dostawcy w celu rozliczenia podatku należnego, natomiast traktuje tę kwotę jako podatek naliczony i podlegający zwrotowi w normalnym zakresie.

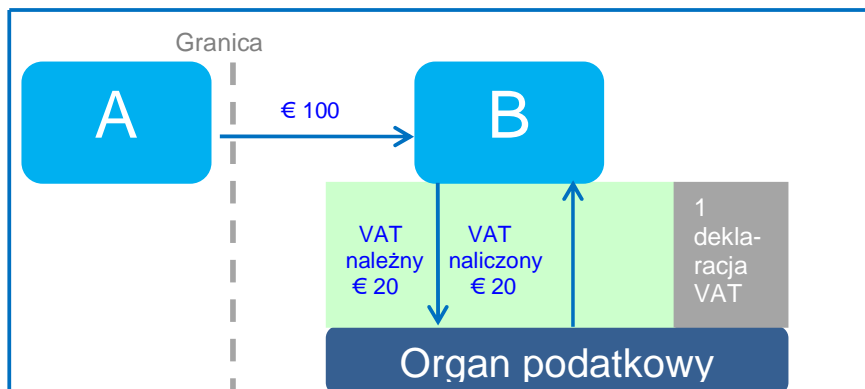
Ramka 2 Podatek VAT i transakcje dotyczące nieruchomości

Dostawy nieruchomości są zasadniczo zwolnione z podatku VAT z prawem wyboru opodatkowania. We Francji natomiast, choć występują zwolnienia i prawa wyboru, można zauważyć, że dostawa terenów niezabudowanych realizowana przez podatnika podlega opodatkowaniu. Prawo wyboru opodatkowania zmienia dostawę, która w innym przypadku byłaby zwolniona, w dostawę podlegającą opodatkowaniu. Znaczenie tego jest takie, że umożliwia zwrot poniesionego kosztu podatku VAT (który można przypisać do dostawy już teraz podlegającej opodatkowaniu).

Rozwiązanie to nie jest zawsze skuteczne. W Niemczech prawo to jest nieskuteczne, jeżeli odbiorca dostawy wykorzystuje ją jako podmiot niebędący podatnikiem. Podobnie jak w pkt. 4.2, taka sytuacja występuje również w przypadku transakcji, w których uczestniczy sektor publiczny. W Wielkiej Brytanii prawo wyboru opodatkowania jest nieskuteczne, jeżeli na danym terenie znajdują się budynki, które mają być wykorzystywane do celów mieszkalnych, charytatywnych lub które w wyniku pewnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania w przypadku nieruchomości, które mają być wykorzystane do celów zwolnienia (np. przez bank).

W Wielkiej Brytanii niektóre dostawy budynków przeznaczonych na cele mieszkalne lub charytatywne są opodatkowane według stawki zerowej. Usługi i materiały budowlane dostarczane w związku z budową lub przekształceniem budynku przeznaczone na cele mieszkalne lub charytatywne są również opodatkowane według stawki zerowej lub obniżonej. Do budynków mieszkalnych należą: prywatne budynki mieszkalne; domy dziecka; domy opieki; hospicja; oraz miejsca zakwaterowania dla studentów. Należy zwrócić uwagę, że budynki mieszkalne nie obejmują szpitali, zakładów karnych ani hoteli.

Mechanizm odwrotnego obciążenia przedstawiono na rys. 12.



Rys. 12 Mechanizm odwrotnego obciążenia

- 4.1.31 W kontekście PPP warto zauważyć, że dostawca może mieć obowiązek rozliczenia podatku VAT od usług specjalistycznych (np. usług projektowych) zrealizowanych przez podmiot zagraniczny, uzyskując zwrot przypisywanego podatku należnego w całości jako podatek naliczony. W przypadku, gdy zamawiający nabywają usługi z zagranicy, zwrot przypisywanego kosztu podatku należnego będzie regulowany w ten sam sposób, co wszystkie inne poniesione przez niego koszty podatku VAT, przy czym podatek VAT, który można przypisać do działalności niepodlegającej opodatkowaniu, nie będzie podlegał zwrotowi na zwykłych zasadach. Mechanizm ten stawia więc odbiorców w dokładnej tej samej pozycji, w jakiej nabywaliby oni przedmiotowe usługi od dostawcy mającego siedzibę w UE.
- 4.1.32 Można zaobserwować, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia do transakcji krajowych staje się w UE coraz bardziej powszechne. Przede wszystkim jest on postrzegany jako środek zapobiegający unikaniu opodatkowania i wystąpieniu utraty dochodów podatkowych, przede wszystkim dzięki wprowadzeniu zapisów gwarantujących brak wymagalności podatku VAT (w ujęciu kasowym). Jeśli podatek nie jest faktycznie wymagalny, skarb państwa nie jest narażony na ryzyko, że podatek ten zostanie pobrany przez przedsiębiorstwa, które później się z niego nie rozliczą.

Unikanie opodatkowania

- 4.1.33 Ogólnie nie uważa się, że projekty PPP stanowią zjawisko unikania opodatkowania lub są związane z takim zjawiskiem. Przeciwnie, z uwagi na niewystępujące w tym przypadku tradycyjne formy ograniczania kosztów podatku VAT, projekty PPP *de facto* generują dla rządu większe dochody podatkowe. Niezależnie od tego, systemy opodatkowania podatkiem VAT, które przechylają szalę na korzyść PPP w stosunku do insourcingu, mogą stanowić dla ich projektantów pokusę szerszego wykorzystania tego podejścia, niż byłoby to uzasadnione. Jest to oczywiście kwestia wymagająca rozważenia przez państwa członkowskie podczas projektowania i wdrażania stosownych przepisów dotyczących podatku VAT.

5. Dodatkowe uwagi dotyczące podatku VAT w odniesieniu do sektora publicznego i zamawiających

5.1 Podstawowy skutek VAT

Wpływ głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT

5.1.1 Jak przedstawiono w pkt. 4.1.5, pojęcie podatnika jest pojęciem istotnym; stanowi ono podstawę funkcjonowania unijnego systemu opodatkowania podatkiem VAT i jest szczególnie ważne w kontekście PPP. Osoby niedziałające w charakterze podatnika nie są objęte zakresem podatku VAT, nie muszą naliczać podatku VAT od rezultatów działalności i zazwyczaj nie przysługuje im prawo zwrotu poniesionego kosztu podatku VAT.

5.1.2 Art. 13 głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku⁷, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

2. Państwa członkowskie mogą uznać działalność podmiotów prawa publicznego, zwolnioną na podstawie art. 132, 135, 136, 371, 374, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380-390, za działalność, którą podmioty te podejmują jako organy władzy publicznej”.

⁷ W załączniku 1 wymieniono następujące elementy: (1) Usługi telekomunikacyjne; (2) dostawa wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej; (3) transport towarów; (4) świadczenie usług przez porty morskie i porty lotnicze; (5) przewóz osób; (6) dostawa nowych towarów wytworzonych na sprzedaż; (7) transakcje dotyczące produktów rolnych dokonywane przez rolne agencje skupu interwencyjnego zgodnie z rozporządzeniami w sprawie wspólnej organizacji rynku w odniesieniu do tych produktów; (8) organizacja targów i wystaw o charakterze komercyjnym; (9) magazynowanie; (10) działalność komercyjnych agencji reklamowych; (11) działalność biur podróży; (12) prowadzenie stołówek pracowniczych, bufetów, kantyn i innych podobnych instytucji; (13) działalność stacji radiowych i telewizyjnych, o ile nie są one zwolnione na mocy art. 132 ust. 1 lit. q).

Ramka 3 Dodatkowe uwagi dotyczące artykułu 13

Prawo unijne nie określa czynności, które podmioty prawa publicznego dokonują „...jako organy władzy publicznej...”. - nie oznacza to, iż tylko dlatego, że dany organ jest organem władzy publicznej, wszystkie czynności przez niego podejmowane będą czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu.

W sprawie *Communie di Carpeneto Piacentino i inni przeciwko Ufficio Provinciale Imposta sul Valore Aggiunto di Piacenza* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że czynności podejmowane przez organy władzy publicznej to czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa mającymi do nich zastosowanie; nie obejmują one czynności podejmowanych przez te podmioty zgodnie z tymi samymi warunkami prawnymi, które mają zastosowanie do podmiotów prywatnych. Przykłady danych oddziałań organu w charakterze organu władzy publicznej obejmują przypadki, kiedy prawo przewiduje, iż dany organ władzy publicznej ma wymagać od osób lub organizacji płatności za dostarczoną usługę, nie dając temu organowi żadnych praw w zakresie tego, co jest lub w jaki sposób jest dostarczane, ani też prawa do naliczania kar, jeśli osoby nie postępują zgodnie z zasadami

Co do sformułowania „...prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji...”, w tej samej sprawie dotyczącej Włoch postanowiono, że każde państwo członkowskie powinno ustalić, czy zakłócenie konkurencji było znaczne; nie wyznaczono dokładnych pułapów ilościowych. W sprawie *HMRC przeciwko Isle of Wight Council (nr 2)* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że ustalenie poziomu konkurencji należy ocenić poprzez odniesienie do przedmiotowej działalności i ocena ta nie ma dotyczyć żadnego konkretnego rynku lokalnego. Ponadto sformułowanie „...prowadziło do...” obejmuje zarówno konkurencję potencjalną, jak i faktyczną.

W Wielkiej Brytanii, HMRC (Królewski Urząd Podatków i Ceł) jest zdania, że znaczne zakłócenie konkurencji może wystąpić w przypadku, gdy:

- organ nie nalicza podatku VAT od danej dostawy, podczas gdy jego konkurenci realizujący podobne dostawy muszą to robić; lub
- organ może uzyskać zwrot podatku VAT przypisanego od danej dostawy zwolnionej lub działalności niepodlegającej opodatkowaniu, zaś koszt podatku VAT ponoszony przez jego konkurencję stanowi dla niej faktyczny koszt.

5.1.3 Przytoczony artykuł jest dość trudnym przepisem, ale być może da się go lepiej zrozumieć po uprzednim przeanalizowaniu załącznika 1 w celu ustalenia, które czynności sprawiają, że organ publiczny jest uważany za podatnika (i ma obowiązek naliczać VAT zgodnie z wymogami oraz uzyskać zwrot podatku VAT wymagalnego od niego zgodnie ze zwykłymi zasadami). Zakładając, że podejmowana działalność nie została wymieniona w załączniku 1, ma zastosowanie akapit pierwszy artykułu 13 ust. 1. W praktyce oznacza to, że choć przedmiotowy organ sektora publicznego nie może doliczać podatku VAT od opłat za stosowne usługi, na pierwszy rzut oka nie ma też możliwości uzyskania zwrotu kosztu podatku VAT, który ponosi i który można przypisać to tej tych czynności. W niniejszym dokumencie określa się to jako podstawowy skutek VAT. W ramce 3 przedstawiono dodatkową analizę praktycznego stosowania artykułu 13.

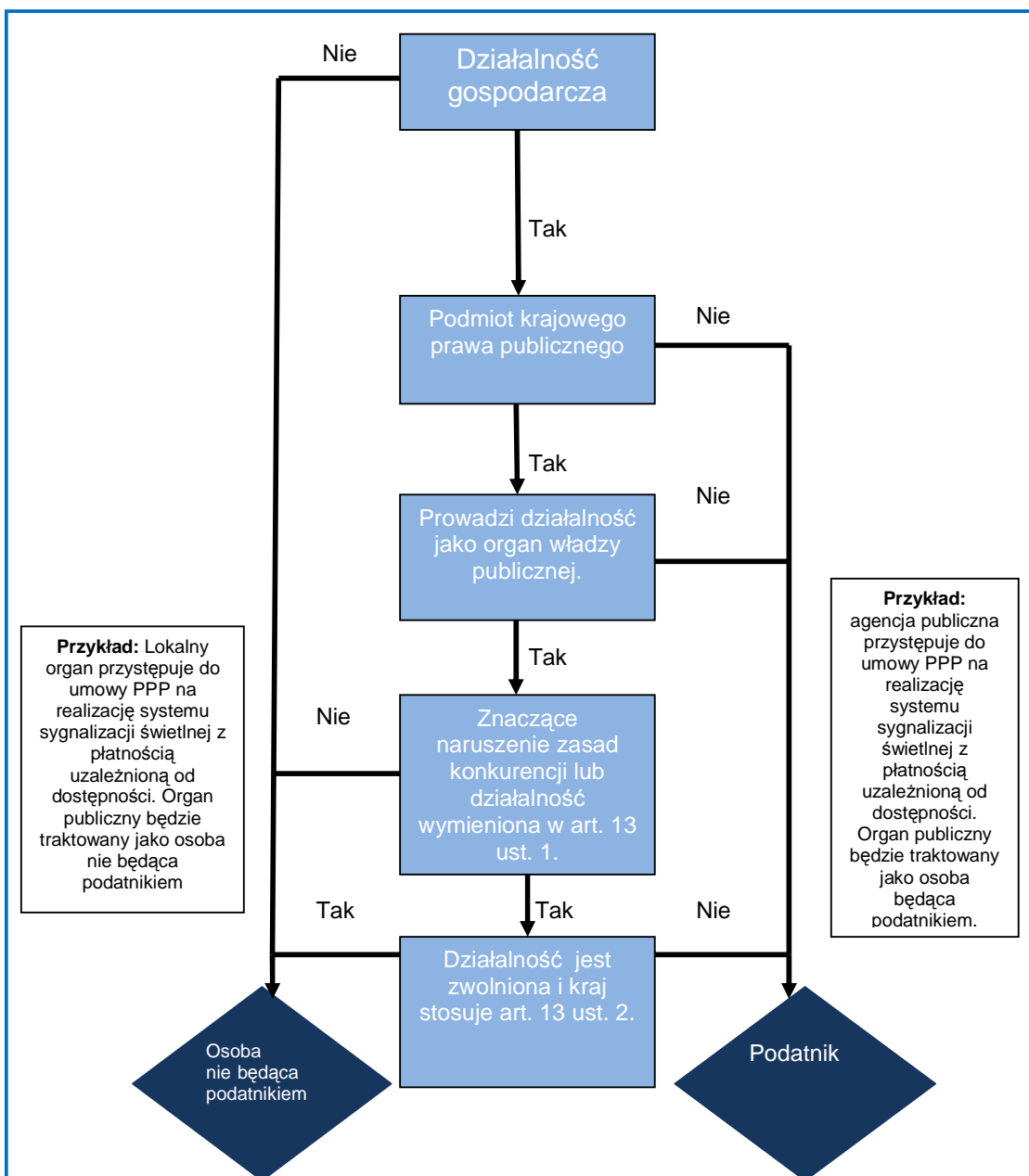
5.1.4 Proszę zwrócić uwagę, że akapit drugi artykułu 13 ust. 1 zapewnia środek chroniący przed nieuczciwą konkurencją ze strony sektora publicznego poprzez zniesienie potencjalnych zwiększonych korzyści wynikających z akapitu pierwszego (zob. też ramka 4). Dodatkowo art. 13 ust. 2 umożliwi państwom członkowskim uproszczenie rozliczeń podatku VAT w przypadku organów publicznych poprzez zniesienie konieczności rozliczania transakcji w innym przypadku zwolnionych z podatku VAT osobno niż transakcje niepodlegające opodatkowaniu, ponieważ oba rodzaje transakcji powodują ograniczenie zwrotów podatku naliczonego (zob. pkt 4.1.16 i nast.)

Ramka 4 „Konkurencja” — przykład ilustrujący

Jeżeli na organizatorach imprez ciąży prawny obowiązek zapewnienia obecności funkcjonariuszy policji, prowadzi to do powstania ustawowego monopolu i wszystkie opłaty dotyczące tych funkcjonariuszy wchodziłyby w zakres czynności organu policji niepodlegających opodatkowaniu (organ policji zostaje zaangażowany w charakterze organu władzy publicznej i z definicji nie może stanowić konkurencji dla sektora prywatnego).

Jednak jeżeli organizatorzy imprezy mają po prostu obowiązek kontrolowania przebiegu imprezy i mogą w tym celu albo skorzystać z usług funkcjonariuszy policji albo prywatnej firmy ochroniarskiej, nie dochodzi do powstania monopolu ustawowego. Odpłatne zapewnienie obecności funkcjonariuszy policji w tym przypadku byłoby przejawem konkurencji wobec sektora prywatnego i działalność ta podlegałaby opodatkowaniu.

5.1.5. Artykuł 13 i jego konsekwencje można przedstawić w następujący sposób:



Rys. 13 Wpływ artykułu 13 głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT

5.1.6 Z powyższej analizy wynika, że zamawiający z sektora publicznego podejmujący dowolną działalność niewymienioną w załączniku I i niebędącą działalnością, którą może prowadzić do powstania konkurencji dla sektora prywatnego, nie będzie uważany za podatnika w odniesieniu do tej działalności. Analizę tę można rozszerzyć na szereg potencjalnych elementów, w tym m.in.: budowę i utrzymanie dróg; opiekę medyczną; oraz edukację na poziomie podstawowym i średnim. Koszt podatku VAT poniesiony w związku z takimi rodzajami działalności, niezależnie od tego, czy jest ona prowadzona w ramach PPP czy nie, nie będzie na pierwszy rzut oka podlegał zwrotowi.

Ramka 5 Transakcje zawierane na potrzeby realizacji różnych celów

Regionalny organ władzy we Francji, za pośrednictwem nowo utworzonej agencji ds. szpitalnictwa, ogłasza przetarg na nową placówkę medyczną w ramach PPP. Placówka ma przede wszystkim spełniać wymogi publicznego systemu opieki zdrowotnej, ale poświęcono zbyt dużo zasobów na projekt placówki. Wynagrodzenie za realizację placówki ma formę opłaty jednostkowej nałożonej przez dostawcę na regionalny organ władzy i jest opodatkowane podatkiem VAT.

Placówka zostaje oddana do użytku jako placówka publiczna, czyli jej działalność objęta jest artykułem 13. Potencjał placówki nie jest jednak wykorzystywany w pełni, więc podejmuje się decyzję, by umożliwić prywatnym lekarzom korzystanie z niewykorzystanych części nieruchomości (placówka ma prawo to zrobić, ponieważ uzyskała na to zgodę od dostawcy), za co agencja ds. szpitalnictwa pobiera opłatę z tytułu użytkowania obiektu. Opłata ta również jest opodatkowana podatkiem VAT. Agencja ds. szpitalnictwa dzierżawi też części gruntów nowej placówki pobliskiej szkole, gdyż nie ma pomysłu na ich wykorzystanie. Nie skorzystała z prawa wyboru opodatkowania nieruchomości i z tego względu dzierżawa gruntu jest zwolniona z podatku VAT.

Koszt podatku VAT poniesiony przez agencję ds. szpitalnictwa musi zostać odpowiednio oddzielony od opłaty jednostkowej. Część odnosząca się do użytkowania placówki jako publicznej placówki opieki zdrowotnej wchodzi w zakresu artykułu 13 i nie może podlegać zwrotowi na zwykłych zasadach. Część odnosząca się do użytkowania placówki przez zewnętrznych dostawców usług medycznych powinna podlegać zwrotowi na zwykłych zasadach. Część odnosząca się do dzierżawy gruntu nie może podlegać zwrotowi.

- 5.1.7 Podobnie, zamawiający z sektora publicznego podejmujący dowolną działalność niewymienioną w załączniku 13, działalność objętą załącznikiem 1, lub działalność, która może prowadzić do powstania konkurencji dla sektora prywatnego, będzie uważany za podatnika w zakresie tej działalności. Koszt podatku VAT poniesiony w związku z takimi rodzajami działalności należy rozpatrywać na zwykłych zasadach i raczej nie będzie on stanowił kosztu dla zamawiających. W ten sposób koszt podatku VAT, który można przypisać do dostaw podlegających opodatkowaniu, podlegałby zwrotowi w całości. Koszt, który można przypisać do dostaw zwolnionych, nie podlegałby zwrotowi. Natomiast koszt podatku VAT, który można częściowo przypisać zarówno do dostaw podlegających opodatkowaniu, jak i dostaw zwolnionych, podlegałby zwrotowi częściowo. Warto zauważyć, że podatek VAT może potencjalnie odnosić się częściowo do działalności, o której mowa w art. 13, działalności podlegającej opodatkowaniu oraz działalności zwolnionej, co wymaga jeszcze bardziej dokładnego podziału pomiędzy poszczególne rodzaje działalności. Zob. pkt 4.1.16 zawierający dodatkowe informacje oraz ramka 5 ilustrująca ten problem.
- 5.1.8 Nawet jeżeli w ramach PPP dostarczane są towary lub usługi dotyczące działalności objętej artykułem 13, zamawiający mogą podjąć działania w celu ograniczenia skutku podatku VAT, przez odpowiednie zaprojektowanie systemu. Taka sytuacja może również wystąpić w przypadku rozwiązania PPP, gdzie użytkownicy, a nie zamawiający, odpowiadają za uiszczenie opłaty za usługi dostawcy. Ramka 6 przedstawia właśnie taki scenariusz.

Ramka 6 Scenariusz, w którym „płaci użytkownik”

Zamawiający przystępuje do PPP, gdzie dostawca odpowiada za planowanie, budowę i eksploatację nowej płatnej autostrady.

Zgodnie z umową, przez 20 lat dostawca będzie obsługiwał autostradę i będzie miał prawo pobierania opłat drogowych od użytkowników jako właściciel (czyli nie pobiera opłaty od użytkowników w imieniu zamawiającego), aby pokryć koszt budowy i eksploatacji (tym utrzymania) drogi. Na zamawiającego nie zostanie nałożona żadna opłata jednostkowa.

Niedobory zostaną pokryte przez zamawiającego; zamawiający zrekomensuje dostawcy różnicę między uzgodnionymi a faktycznymi przychodami z opłat drogowych (rozwiązanie to przypomina „myto wirtualne”, z górnym i dolnym pułapem – ang. collar and cap). W tym przypadku podatek VAT naliczany od opłat drogowych będzie płacony przez użytkowników drogi i nie będzie obciążał zamawiającego. Wystawienie zamawiającego na ryzyko związane z podatkiem VAT powinno być ograniczone do zakresu niedoborów.

- 5.1.9 Co istotne, każdy projekt powinien być analizowany osobno, co umożliwia dokładne ustalenie prawdopodobnego skutku podatku VAT dla zamawiających. Analiza ukazana powyżej ma prawdopodobnie zastosowanie do większości form PPP, a nawet do partnerstwa publiczno-publicznego (Pup). Niemniej jednak nowe i niestandardowe rodzaje projektów zasługują na szczególną staranność i uwagę, a w razie potrzeby zaleca się uzyskanie profesjonalnej porady w tym zakresie.

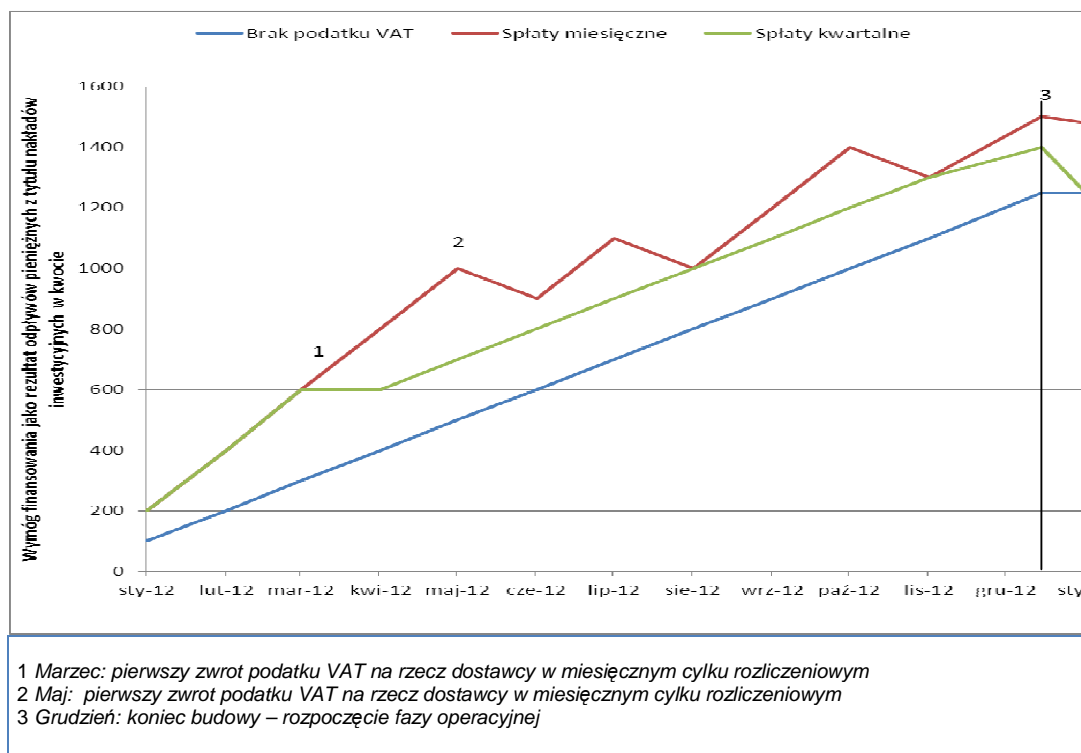
5.2 Zwiększanie podstawowego skutku VAT

Pełny outsourcing zewnętrzny

- 5.2.1 Charakter PPP powoduje zwiększenie podstawowego skutku VAT. Wynika to przede wszystkim z faktu, że PPP zakłada przeniesienie z sektora publicznego na sektor prywatny odpowiedzialności, kosztów początkowych oraz ryzyka w zakresie projektu, przy znacznym ograniczeniu lub *de facto* wykluczeniu konieczności, aby zamawiający zapewniał wkład w formie osób lub materiałów. Realizacja zamówień w ramach PPP jest więc niemal wyłącznie zewnętrzną, a opłaty za związane z nimi dostawy są zwykle całkowicie opodatkowane podatkiem VAT.

Koszt finansowania podatku VAT podlegającego zwrotowi

- 5.2.2 W wyniku przeniesienia ryzyka i odpowiedzialności za realizację, od dostawców wymaga się finansowania fazy planowania, budowy i wczesnej obsługi, nie dając im zbyt wiele w zamian. Powszechnie uznaje się, że sam koszt finansowania jest wyższy w sektorze prywatnym niż w sektorze publicznym (odzwierciedlenie stosunkowo wolnego od ryzyka charakteru finansowania przez rząd), oraz że sam ten aspekt dodatkowo zwiększa ogólne koszty zamawiających. Większe znaczenie w tym przypadku ma fakt,



Rys. 14 Wpływ podatku VAT na finansowanie projektu.

że dostawcy najczęściej muszą uzyskać dodatkowe finansowanie tymczasowe w celu pokrycia kosztu podatku VAT poniesionego w fazie planowania, budowy i obsługi. Chociaż podatek VAT ogólnie podlega w całości zwrotowi na rzecz dostawcy, opóźnienie między zapłatą podatku a dokonaniem jego zwrotu może być znaczne. Tymczasowe finansowanie podatku VAT ma więc wpływ na koszty finansowe ponoszone przez dostawców, a docelowo na opłaty uiszczane na rzecz zamawiających. Mówiąc w skrócie, koszt finansowania kosztu podatku VAT może być znaczny.

- 5.2.3 W ramce 14 przedstawiono uwagi dotyczące kosztu finansowania podatku VAT. Analiza zakłada datę rejestracji 1 stycznia, pierwszy kwartalny okres rozliczeniowy od 1 stycznia do 31 marca, lub do 31 stycznia w przypadku miesięcznego cyklu rozliczeniowego. Założono też, że deklaracje są składane w miesiącu następującym po danym okresie, a ewentualne zwroty dokonywane są dokonywane przez organ podatkowy miesiąc później. Zwrot dotyczący pierwszej deklaracji opóźnia się na skutek rutynowych

kontroli przed dokonaniem odliczeń przeprowadzanych przez organ.

- 5.2.4 Proszę zwrócić uwagę, że dostawca, rozliczający się w cyklu kwartalnym musi pokryć wyższy koszt finansowania podatku VAT niż dostawca rozliczający się w cyklu miesięcznym. Jednak we wszystkich przypadkach koszty finansowania podatku VAT mogą stanowić znaczną ulgę w przedstawionym scenariuszu bez podatku VAT.

Wkłady kapitałowe

- 5.2.5 Wkłady kapitałowe, zaliczki i dotacje (niezależnie od ich źródła) również stanowią wyzwanie pod względem podatku VAT. Są one powszechną cechą projektów PPP i najczęściej dokonywane są przez zamawiających w celu ograniczenia ogólnych wymogów finansowych lub zmniejszenia kosztów użytkowników. W porównaniu z sytuacją, w której takie płatności nie są dokonywane, dokonanie płatności może powodować problemy - bardzo często powodują one powstanie obowiązku podatkowego, przez co odbiorca (w tym wypadku dostawca) musi naliczyć podatek VAT od otrzymanych kwot. Problem polega na tym, że w wielu przypadkach wkłady kapitałowe i dotacje są po prostu traktowane jako zaliczki na poczet usług świadczonych przez dostawcę w ramach PPP, a podatek VAT jest należny od kwot otrzymanych w chwili dokonania płatności. Mówiąc w skrócie, takie płatności mogą prowadzić do powstania dodatkowego kosztu podatku VAT, który nie istniałby, gdyby pieniądze nie zostały przekazane dostawcy.
- 5.2.6 Gdy dofinansowanie z dotacji przenoszone jest na organ sektora publicznego, istnieje małe prawdopodobieństwo, że podatek VAT będzie należny; dotacji zwykle nie traktuje się jako wynagrodzenia ani zapłaty za zrealizowaną dostawę pod warunkiem, że podmiot udzielający dotacji nie oczekuje niczego w zamian za dokonaną płatność. Drugorzędny argumentem na poparcie tego stanowiska jest to, że pod warunkiem, iż organ sektora publicznego otrzymujący dotację prowadził działalność objętą artykułem 13 w zakresie otrzymanych kwot, płatność wykraczałaby w każdym przypadku poza zakres podatku VAT. Niestety, nawet jeżeli te same środki finansowe zostaną później przekazane w formie wkładu kapitałowego na rzecz dostawcy, przedstawiona wyżej analiza ma zastosowanie. Innymi słowy, środki z dotacji wykraczające poza zakres podatku VAT będące w posiadaniu jednej strony mogą kierować podatek VAT bezpośrednio do drugiej strony.
- 5.2.7 W związku z tym wnioski o unijne dotacji mogą dotyczyć kwoty brutto (czyli łącznie z podatkiem VAT), co zapewnia pewien stopień ochrony odbiorców takich kwot w zakresie projektów, na które mają być przeznaczone. Co istotne, podmioty ubiegające się o dotację muszą być w stanie wykazać, że podatek VAT od kwot dotacji, o które się ubiegają, nie podlega zwrotowi. Zatem w zakresie, w którym są składane wnioski o finansowanie w kwotach brutto, Unia Europejska skutecznie zapewnia finansowanie krajowych przychodów z tytułu podatku VAT.

Transakcje barterowe

- 5.2.8 Brak przepływu pieniężnego pomiędzy dostawcą a zamawiającym (jak np. w przypadku rozwiązania dotyczącego opłat drogowych typu „płaci użytkownik”, przedstawionego w ramce 5) niekoniecznie musi oznaczać, że zamawiający nie będą obciążeni kosztem podatku VAT przy projektach PPP. Transakcje barterowe są kolejną dość częstą cechą dużych projektów PPP i mogą być związane z przekazaniem dużych powierzchni gruntu lub istniejących nieruchomości na rzecz dostawców, rzekomo nieodpłatnie. Takie rozwiązania mogą jednak i tak powodować naliczenie podatku VAT i powstanie kosztu po stronie zamawiających. Ramka 7 przedstawia przykład transakcji barterowej.

Ramka 7 Barter

Podmiot A zobowiązuje się przekazać grunt X podmiotowi B, który w zamian za zapłaci podmiotowi A kwotę w wysokości 1 mln EUR oraz przekaże podmiotowi A grunt Y. Wartość gruntu X na wolnym rynku wynosi 2 mln EUR, zaś wartość gruntu Y na wolnym rynku wynosi 3 mln EUR; te kwoty z wycen zostały przyjęte przez podmiot A i podmiot B. W takich okolicznościach organ podatkowy może uznać, że podmiot A zrealizował dostawę gruntu X oraz że wartość tej dostawy wynosi 3 mln EUR. Organ podatkowy może uznać, że podmiot B zrealizował dostawę gruntu Y oraz że wartość tej dostawy wynosi 2 mln EUR. W takich okolicznościach organ podatkowy nie może uznać, że wartość dostaw jest ograniczona faktem, iż jedynym przekazany wynagrodzeniem jest kwota 1 mln EUR.

Transakcje barterowe mogą być problematyczne, jeśli w grę wchodzi grunty. Dzieje się tak, ponieważ traktowanie na gruncie podatku VAT dostawy są opodatkowane lub zwolnione, a dostawa zwolniona ograniczałaby możliwość dostawcy w zakresie zwrotu podatku VAT. Na podstawie powyższego przykładu założmy, że podmiot A skorzystał z prawa wyboru opodatkowania gruntu X, ale B nie opodatkował gruntu Y. Na podmiot A może być nałożony obowiązek rozliczenia się przed organem podatkowym z podatku VAT od wartości jego dostawy gruntu X na rzecz podmiotu B. Jeżeli podmiot A miałby wymagać od podmiotu B zapłaty dodatkowej kwoty odpowiadającej temu podatkowi VAT (jak to ma zwykle miejsce), w formie pieniężnej (i dodatkowo), wówczas zgodnie z zasadami ogólnymi podmiot B nie może ubiegać się o zwrot tego podatku VAT od organu podatkowego, ponieważ zostały on przypisany do dostawy gruntu Y, zrealizowanej przez podmiot B i zwolnionej z podatku.

5.3 Podatek VAT i stronniczość w zakresie insourcingu

- 5.3.1 Pomijając skutki kosztowe, jakie podatek VAT może powodować w kontekście decyzji w sprawie inwestycji infrastrukturalnych w ramach PPP, może on także odgrywać istotną rolę wzięwszy pod uwagę kształt i wielkość sektora publicznego w sensie ogólnym. Być może rząd należy postrzegać jako całość, bez żadnych zmian netto w pozycjach księgowych skarbu państwa, gdyż każdy poniesiony koszt podatku VAT zostanie zapłacony na rzecz organu podatkowego i w znacznym stopniu w końcu dotrze do kasy rządu, rekompensując tym samym odpowiadający mu koszt podatku VAT poniesiony przez zamawiającego. Jednak w rzeczywistości koszt i wyniki sektora publicznego mierzy się na poziomie departamentów lub na niższych poziomach, przez co podatek VAT niepodlegający zwrotowi stanowi realne wyzwanie dla osób odpowiedzialnych za budżet.
- 5.3.2 Co istotne, elementy, które spełniający odpowiednie kryteria organ może zlecić wewnątrz (np. ekspertom lub pracownikom budowlanym zatrudnionym w departamentach ds. usług związanych z nieruchomościami), mogą być wdrożone bez ponoszenia kosztu podatku VAT. Tak więc w przypadkach, gdy wszystkie inne elementy są takie same, a zamawiający stoi w obliczu wiadomego lub potencjalnego absolutnego kosztu podatku VAT od nabycia towarów lub usług, w przeciwieństwie do sytuacji, w której zamawiający nie ponosi żadnego kosztu podatku VAT, gdyż korzysta z własnych zasobów, naturalnym rozwiązaniem byłoby poparcie drugiej możliwości.
- 5.3.3 Tak więc przy braku neutralnego systemu opodatkowania podatkiem VAT może występować naturalna stronniczość i faworyzowanie projektów realizowanych w ramach zamówień sektora publicznego, zwłaszcza gdy zamawiający jest w stanie pokryć zapotrzebowanie na zasoby, wykorzystując własne możliwości. Skutkiem ubocznym takiego podejścia może oczywiście być rozrost sektora publicznego, jego stosunkowo mała wydajność lub wreszcie powstanie różnic infrastrukturalnych.

6. Ograniczanie kosztów VAT

6.1 Zarządzanie podstawowym skutkiem VAT - bieżące opcje realistyczne

Występowanie w charakterze podatnika

- 6.1.1 Kiedy podmiot zamawiający z sektora publicznego płaci VAT, który jest przypisywany działalności podlegającej opodatkowaniu, zwykłe implikacje art. 13 głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT nie mają już zastosowania, a zapłacony VAT będzie rozpatrywany na zwykłych zasadach, mających zastosowanie do wszelkich innych transakcji biznesowych. Należy zwrócić uwagę, że nie cały VAT zapłacony przez zamawiającego stanowi zawsze koszt.

Płaci użytkownik

- 6.1.2 Płatność dokonywana przez użytkownika, w przeciwieństwie do płatności dokonywanej przez zamawiającego, daje szansę wyeliminowania lub znacznego zredukowania kosztów VAT dla zamawiających, w szczególności tam, gdzie rozwiązania PPP są w pełni niezależne i samowystarczalne. Rozwiązania takie są zazwyczaj częścią umowy koncesyjnej, na mocy której dochód użytkownika, który normalnie mógł być wypłacany zamawiającemu, jest na mocy umowy wypłacany przez użytkowników na rzecz dostawcy przez dany czas w celu pokrycia kosztu projektowania, budowania i/lub eksploatacji przedmiotowych aktywów.
- 6.1.3 Opłaty użytkownika w zasadniczej mierze zastępują płatności jednostkowe (i VAT od tych płatności), w przeciwnym razie płatny przez zamawiających, co umożliwia kontrolę kosztów VAT u źródła. Jednakże takie rozwiązania nie są odpowiednie we wszystkich okolicznościach z uwagi na ograniczoną wolę płacenia po stronie użytkowników, kwestie dostępności cenowej (tzw. *affordability*) lub ograniczenia natury prawnej dotyczące przyznania praw do danych aktywów.
- 6.1.4 W przypadkach, w których zamawiający musi dostarczyć wsparcie finansowe, na początku projektu lub regularnie, aby zapewnić wykonalność finansową, zostanie dokonana pewna forma płatności uzupełniającej (wszystko jedno jak wyliczanej czy nazywanej). Mogą być dostępne dotacje UE z wliczonym podatkiem VAT, umożliwiające pokrycia całości lub części płatności dokonanych w celu wypełnienia luki w finansowaniu.

Docelowe zwolnienie z podatku VAT

- 6.1.5 8⁸ z 27 państw członkowskich wprowadziło pewną formę bezpośredniej kompensaty kosztów podatku VAT lub system zwrotu podatku dla kwalifikujących się podmiotów sektora publicznego. Systemy mogą różnić się pod względem struktury i finansowania, lecz kluczowym elementem jest pewien rodzaj rekompensaty lub zwrotu części lub całości podatku VAT na rzecz kwalifikującego się podmiotu.
- 6.1.6 Co istotne, główna dyrektywa w sprawie podatku VAT nie przewiduje wymogu ani nawet nie sugeruje, że takie systemy muszą funkcjonować w państwach członkowskich. To kwestia istotna; ich istnienie jest sprawą wewnętrzną danego państwa, co pozwala rządowi na dużą elastyczność w planowaniu takich systemów (w szczególności sposobu ich finansowania), ich zasięgu, skali i oczywiście ich wprowadzania lub nie wprowadzania. Pozostałe 19 państw członkowskich może zatem, jeżeli wykażą taką wolę, wprowadzić podobne systemy.
- 6.1.7 Systemy takie oferują być może najbardziej oczywiste z rozwiązań dla zamawiających w zakresie ograniczenia kosztów VAT wynikających z projektów PPP, i eliminują tendencję do insourcingu. Zwroty są oferowane poza samym systemem podatku VAT, nie wymagając radykalnego przereformowania ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT. Odbiorcy usług sektora publicznego nadal nie płacą podatku VAT od usług, których są konsumentami i w ten sposób zachowane zostaje status quo na poziomie sposobu przedstawienia.

⁸ Austria; Dania; Finlandia; Francja; Niderlandy; Portugalia; Szwecja; i Wielka Brytania

- 6.1.8 Z drugiej strony, system zwrotu lub rekompensaty kosztów VAT może generować wyższe koszty przestrzegania przepisów dla sektora publicznego. W porównaniu z domyślnym stanowiskiem art. 13 (brak odzyskania podatku VAT), wydatki muszą być dokładnie monitorowane, przy czym o zwrot lub kompensatę można ubiegać się tylko dla pewnych kwot. Rządy muszą oczywiście w pierwszej kolejności zaprojektować, zredagować i uzgodnić elementy takiego systemu - proces ten może być czasochłonny i może pociągać za sobą dodatkowe problemy.
- 6.1.9 Być może jeszcze istotniejszy jest fakt, że takie systemy mogą wymagać zmian w alokowaniu przychodów w ramach gospodarki krajowej, proces ten może, w jego skrajnej postaci, wymagać wprowadzenia zmian w konstytucji. Rząd federalny, w połączeniu z poborem i dystrybucją dochodów na poziomie regionalnym, mogą stanowić największą przeszkodę przy wprowadzaniu takich zmian. Na koniec należy stwierdzić, że ponieważ systemy zwrotu lub wyrównywania kosztów podatku VAT działają na ogół na szczeblu krajowym, mogą więc okazać się nieskuteczne przy znoszeniu barier VAT dla *outsourcingu*, jeżeli dostawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż zamawiający.
- 6.1.10 Jeżeli wszystkie inne elementy są takie same, system zwrotu lub wyrównywania kosztów podatku VAT, w przeciwieństwie do systemu z pełnym opodatkowaniem podatkiem VAT (zob. punkt 5.5 poniżej), umożliwi sektorowi publicznemu internalizację kosztów VAT i nie obciąża nimi użytkowników. Jeżeli jest nieodpowiednio egzekwowany, istnieje ryzyko, że zwroty lub kompensaty mogą *de facto* przechylić szalę na korzyść *outsourcingu*, zamiast jedynie znieść rozbieżność pomiędzy sektorem publicznym a prywatnym.

Docelowe obniżenie podatku VAT w praktyce

Francja

- 6.1.11 We Francji stosowany jest system kompensowania kosztów podatku VAT, *Fonds de Compensation pour la TVA*. W ramach tego systemu niektóre organy sektora publicznego na szczeblu lokalnym/regionalnym (ale nie instytucje rządowe na szczeblu centralnym) otrzymują dotację, by zrekompensować większości podatku VAT opłaconego od części opłaty jednostkowej odpowiadającej kosztom inwestycji (kapitał nie przychody). Dotacja wynosi 15.482% (od kwoty kosztów inwestycji kapitałowej (capex) z VAT), więc zapewnia zwrot dużej części opłaconego podatku VAT (standardowa stawka VAT we Francji wynosi obecnie 19,6%). W przypadku wydatków do których zastosowanie ma obniżona stawka VAT, organ publiczny może być nawet w lepszej sytuacji, ponieważ stawka dotacji jest stała. Dotacja jest zazwyczaj przyznawana dwa lata po poniesieniu kosztu inwestycji, aczkolwiek rekompensatę można uzyskać szybciej, jeżeli spełnione zostaną pewne warunki.

Wielka Brytania

- 6.1.12 Przepisy prawa dotyczące podatku VAT w Wielkiej Brytanii porządkują kwalifikujące się organy w sposób następujący: pierwsza kategoria obejmuje między innymi władze lokalne, władze policyjne i BBC (*VATA 1994 rozdział 33*); druga kategoria obejmuje wszystkie ministerstwa i krajową służbę zdrowia, czyli NHS (*VATA 1994 rozdział 41*). W przeciwieństwie do większości państw członkowskich, w Wielkiej Brytanii mechanizm zwrotu jest wbudowany w system podatku VAT.

6.1.13 Pierwsza kategoria kwalifikujących się organów jest uprawniona do odzyskania całego podatku VAT opłaconego od towarów lub usług nabytych lub importowanych dla celów innych niż biznesowe, kategoria "non-business" (w terminologii UE jest to odpowiednik kategorii "nie podlegający opodatkowaniu"/"nie będący podatnikiem"). Zazwyczaj ten VAT opłacany jest od prowadzenia działalności ustawowej przez dany organ. Przepis ten ma na celu zapobieganie ponownemu skierowaniu do instytucji rządowych na szczeblu centralnym funduszy rozdystrybuowanych ze szczebla rządu centralnego do tych podmiotów w postaci kosztów VAT, które muszą ponieść. W istocie rząd centralny zapewnia finansowanie publiczne dla podatku VAT niepodlegającego zwrotowi opłaconego przez pewne organy sektora publicznego, więc podmioty te mogą uniknąć konieczności uzyskania zwiększonych funduszy za pomocą lokalnego opodatkowania lub większego bezpośredniego grantu od rządu.

6.1.14 Druga kategoria kwalifikujących się podmiotów (są to głównie departamenty rządowe) musi korzystać z alternatywnego mechanizmu zwrotu podatku VAT, zwanego systemem usług zleczanych na zewnątrz (Contracted Out Services - „COS”). Przepisy COS umożliwiają odzyskanie podatku VAT opłaconego od kwalifikowalnych usług. Kwalifikowalne usługi zostały wymienione w wytycznych HM Treasury Directions i opublikowane w The London Gazette i The Edinburgh Gazette. Z zasady przepisy te gwarantują, że zwrot VAT jest dostępny dla tych rodzajów działalności, które wcześniej prowadzone były w trybie wewnętrznym przez dany organ rządowy. W konsekwencji, na mocy przepisów COS zwrot VAT nie jest możliwy w przypadku dostarczania towarów lub usług, które nigdy nie były realizowane wewnętrznie. Zob. Ramka 8, analiza przepisów COS.

6.1.15 Kluczowa różnica polega na tym, że pierwszy system umożliwia odzyskanie podatku VAT od towarów i usług, a drugi wyłącznie od usług. Jednak należy zauważyć, że przepisy COS zmieniają się z czasem, uwzględniając coraz wyższy stopień outsourcingu i różne formy jakie może on przybierać - jest to szczególnie istotny aspekt w kontekście PPP.

Ramka 8 PPP i COS dla brytyjskiej NHS

Jako organ podlegający postanowieniom rozdziału 41 VATA 1994, NHS może wykorzystywać przepisy COS i odzyskiwać podatek VAT od niektórych usług zleczanych na zewnątrz (outsourcing). Zwrot VAT regulują przepisy COS, poz. 45, dotyczące zapewnienia w pełni operacyjnego i zarządzanego obiektu szpitalnego lub zakładu opieki zdrowotnej, gdzie świadczonych jest większość usług, w tym usług medycznych i pielęgniarstwa.

Rozwiązanie PPP dla NHS podlega postanowieniom COS, poz. 45. Rozwiązania inne niż PPP, przewidujące oddanie majątku w najem, w przypadku których umowa przewiduje dodatkowe usługi minimalne lub żadne, nie podlegają tym przepisom. Rozwiązania inne niż PPP przewidujące oddanie majątku w najem i pełen pakiet usług koniecznych dla działania obiektu, będą wchodzić w zakres poz. 45 COS.

Należy zauważyć, że zazwyczaj wieczysta dzierżawa nieruchomości traktowana jest w Wielkiej Brytanii dla celów podatku VAT jako dostawa towarów, więc technicznie rzecz biorąc odzyskanie podatku VAT od dowolnego składnika nieruchomości jest niemożliwe na podstawie przepisów COS (które mają zastosowanie tylko do usług). Jednakże, do tych przepisów wprowadzono zmianę w celu umożliwienia odzyskania VAT na podstawie COS od elementu gruntowego, pod warunkiem, że jest on powiązany z pakietem innych zarządzanych elementów usług.

Niemcy

6.1.16 Niemcy nie posiadają żadnej formy bezpośredniej kompensaty ani systemu zwrotów. Administracja podatkowa odbywa się na szczeblu państwowym (przez kraje związkowe), gdzie przychody z podatków są rozdzielane między rząd federalny, rządy krajów związkowych i samorząd gminy według bardzo skomplikowanego systemu. Efektywna transpozycja przepisów dotyczących kompensaty kosztów VAT lub systemu zwrotów do istniejących ram stanowi zatem duże wyzwanie, i wymagałaby zgody każdego z 16 krajów związkowych.

Hiszpania

6.1.17 W Hiszpanii nie ma żadnej formy bezpośredniego zwrotu podatku VAT ani systemu kompensat, z powodów podobnych jak w Niemczech. Niemniej istnieje ogólny wymóg (aczkolwiek nie jest on zawarty w przepisach dotyczących podatku VAT), by oferenci w ramach PPP opłatę podawali szacowaną kwotę VAT, aby zainteresowany organ sektora publicznego znał prawdopodobny koszt podatku VAT i w razie konieczności mógł uzyskać dodatkowe finansowanie ze źródeł na szczeblu centralnym.

Środki budżetowe

- 6.1.18 Jeżeli rozpatrujemy sektor publiczny jako całość, stwierdzamy, że podatki naliczane organom sektora publicznego można zwrócić do budżetu w dokładnie tych samych lub dość zbliżonych proporcjach (tzn. pośredni system zwrotu podatku VAT lub system kompensat). W Niemczech i w Hiszpanii w szczególności jest częsty sposób, w jaki postępuje się z wszystkimi lub częścią dodatkowych kosztów podatku VAT wynikających z rozwiązań PPP. Jak zauważono w punkcie 5.3.7, oferenci PPP w Hiszpanii muszą dostarczyć szacunkową kwotę VAT wynikającą w związku z ich ofertą, co powinno umożliwić przeprowadzenie wczesnych negocjacji zwiększonego budżetu z instytucjami rządowymi na szczeblu centralnym.
- 6.1.19 Podejście takie w pewnej mierze łagodzi znaczenie kosztów VAT jako uwarunkowania inwestycji PPP. Jednak niezależnie od ostatecznego skutku równoważenia budżetów (gdzie i w jakim zakresie ono następuje), w czasie rzeczywistym ma ono niewątpliwie niewielki wpływ na decyzje w sprawie inwestycji, ponieważ sporządzanie na szczeblu ministerialnym budżetu i analizy przepływów pieniężnych skupiają się raczej na rzeczywistych bieżących wydatkach i jest zazwyczaj w odniesieniu do nich mierzone, nie zaś w oparciu o uwzględniony w budżecie dochód. Zatem, chociaż nie zostało to zmierzone, oczekuje się, że docelowy mechanizm natychmiastowego zwrotu podatku VAT będzie bardziej niż pośrednie środki przywracania równowagi budżetu sprzyjał decyzjom zainteresowanych stron by realizować projekty PPP.

6.2 Zarządzanie zwiększonym skutkiem VAT - bieżące opcje realistyczne

Odwrotne obciążenie

- 6.2.1 Niektóre państwa członkowskie, w tym Hiszpania, stosują odwrotne obciążenie do pewnych transakcji krajowych o wysokiej wartości, eliminując potencjalnie istotne źródło możliwego do odzyskania kosztu podatku VAT, który w przeciwnym razie musiałby zostać sfinansowany przez dostawców i przekazany zamawiającym. Korzyść z odwrotnego obciążenia byłaby jeszcze bardziej odczuwalna w państwach członkowskich, w których podatek naliczony jest zazwyczaj odliczany od zobowiązań należnych aż do pełnego wykorzystania (np. we Włoszech); zważywszy na typowe okresy trwania projektów PPP oraz strukturę płatności, dodatkowy kapitał obrotowy, razie który byłby wymagany do sfinansowania kosztów podatku VAT w okresie przejściowym, może być znaczny. Ramka 9 pokazuje odwrotne obciążenie w kontekście PPP.

Ramka 9 Odwrotne obciążenie

Dostawca opłaca 5 milionów euro podatku VAT od nabycia terenu, na którym wybudowany zostanie nowy szpital ustaleń ramach PPP. Koszty prawdopodobnie będą wysokie, a czas realizacji długi. Całość opłaconego podatku VAT da się przypisać przyszłym dostawom podlegającym opodatkowaniu w postaci zarządzanego obiektu medycznego, dlatego też podatek ten można uznać za podatek naliczony, który może zostać odzyskany w całości.

Nawet, jeżeli taki koszt podatku VAT ponoszony jest przez bardzo krótki czas, to i tak stanowi poważną kwestię finansową. Niewątpliwie dostawca musi sfinansować z góry podlegający odliczeniu podatek VAT i najprawdopodobniej w konsekwencji zwiększy to jego opłaty na rzecz zamawiającego z sektora prywatnego. Stosowanie odwrotnego obciążenia, w szczególności dla transakcji w dziedzinie nieruchomości, a także, ogólnie, transakcji o wysokiej wartości, powinno wyeliminować ten problem.

W ramach odwrotnego obciążenia nabywca ponosi odpowiedzialność za rozliczenie podatku należnego od dostawy, jednak jest również uprawniony do traktowania tej samej kwoty jako podatku naliczonego w tej samej deklaracji dotyczącej podatku VAT. Potencjalnie te pozycje się równoważą i nabywca nie musi finansować z góry podatku VAT.

Odwrotne obciążenie zapewnia rządowi również środek do zwalczania nadużyć finansowych polegające na eliminowaniu dużych kwot podatku VAT, które potencjalnie mogłyby nie zostać zapłacone.

Zarządzanie podatkiem VAT

- 6.2.2 Oczywiście odzyskanie po prostu od władz podatku naliczonego tak szybko jak jest to normalnie możliwe, pomaga złagodzić problem ponoszenia kosztu podatku VAT. Chodzi tu o sprawne rozliczanie podatku VAT i jeżeli „odwrotne obciążenie” nie jest elementem krajowego ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT, dostawcy powinni się skupić na sprawnym rozliczaniu tego podatku. Wczesne rozliczenie podatku VAT, składanie miesięcznych deklaracji w fazie budowy i ogólne usprawnienie zarządzania podatkiem VAT powinny przyczynić się do zredukowania finansowania podatku VAT.
- 6.2.3 W punkcie 5.2.2 zauważono, że dostawca rozliczający się w cyklu kwartalnym musi ponosić większy koszt podatku VAT niż dostawca, który składa deklarację miesięczną. W rzeczywistości dostawcy często, jeżeli jest to możliwe, składają deklaracje miesięczne w fazie budowy, a po jej zakończeniu wracają do deklaracji kwartalnych.

Pozyskiwanie dotacji bezpośrednio u źródła

- 6.2.4 Dotacje udzielone zamawiającym, a następnie przekazane dostawcom mogą tworzyć koszt podatku VAT dla zamawiających oraz, ostatecznie, dla instytucji finansujących. Mając to na uwadze wydaje się, że bardziej skuteczne dla zamawiających byłoby pozyskiwanie finansowania bezpośrednio od instytucji finansujących. Dostawca mógłby nawet uzyskać kwoty wolne od podatku VAT, gdyby uznać je za "czysty" dochód z tytułu dotacji (a nie zaliczkę lub wkład kapitałowy ze strony zamawiającego, od których musi zostać naliczony podatek VAT). W najgorszym razie, zobowiązanie podatkowe VAT i tak powstaje, aczkolwiek zamawiający nie musi finansować tych kosztów.

Eliminowanie wczesnego egzekwowania momentów powstania obowiązku podatkowego

- 6.2.5 Jednym z wyzwań związanych z wkładami kapitałowymi jest możliwość powstania obowiązku podatkowego w określonym momencie, co generuje koszt VAT dla zamawiających należności wcześniej niż zwykle (np. w ramach opłaty jednostkowej). Opcją mogłoby być zaprzestanie wnoszenia wkładów i wstrzymanie finansowania, i wykorzystywanie go do płatności po dostawie.

Transakcje barterowe

- 6.2.6 Transakcje barterowe mogą być problematyczne, gdyż mają konsekwencje podobne jak w przypadku wkładów kapitałowych, o których mowa powyżej. Tam gdzie barter odnosi się do nieruchomości gruntowej, jednym z rozwiązań wartych realizacji byłoby zagwarantowanie, że VAT jest naliczany od wartości przypisanej przekazanemu gruntowi. Dostawca powinien być upoważniony do odzyskania naliczonego podatku VAT, którego koszt byłby jedynie przepływem pieniężnym. Z drugiej strony zamawiający, w wyniku nałożenia podatku VAT na dostawę, może być uprawniony do odzyskania podatku VAT opłaconego od dostawy barterowej od dostawcy.

6.3 Zarządzanie pierwotnymi i zwiększonymi skutkami VAT - rozwiązania radykalne

- 6.3.1 Radykalne rozwiązanie polegałoby na usunięciu art.13 z głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT i umożliwienie działania organom sektora publicznego w ramach zwykłego systemu podatku VAT. W zasadzie organy sektora publicznego zostałyby postawione na równi z podmiotami sektora prywatnego, co spowodowałoby opodatkowanie transakcji oraz odzyskanie w dużej mierze podatku VAT, który płacą, bez konieczności wprowadzania specjalnego systemu kompensaty kosztów lub zwrotów.
- 6.3.2 Ustawodawstwo UE musiałoby jednak zostać zmienione, aby można było dokonać tego usunięcia; byłby to proces trudny i wymagający zgody wszystkich 27 państw członkowskich. Ponadto, odbiorcy usług publicznych byłiby zmuszeni do ponoszenia kosztów VAT, których dotychczas nie musieli ponosić - byłby to ważny czynnik dla ustawodawców, gdyby poproszono ich o usunięcie art. 13, trudny z politycznego punktu widzenia.
- 6.3.3 Jedną z potencjalnych korzyści utworzenia takich kosztów VAT dla odbiorców byłoby skłonienie organów sektora publicznego, by dążyły do większej równowagi w sposobie świadczenia usług publicznych. Byłoby to rozwiązanie na skalę całej UE, które wyeliminowałoby istniejącą rozbieżność pomiędzy sektorem

publicznym a prywatnym. Jednak opcja ta mogłaby pociągać za sobą potencjalnie negatywne następstwa. Odbiorcy usług, zazwyczaj osoby prywatne, nie byłoby w stanie odzyskać podatku VAT od tych usług, co oznaczałoby dla nich dodatkowy koszt. Jednak rozwiązanie to może pozwolić doprowadzić do wyeliminowania tendencji do outsourcingu w ramach alternatywnej opcji (omówionej powyżej)

- 6.3.4 Zważywszy na szereg komplikacji, jakie wiązałyby się z usunięciem art. 13, dalsze rozważanie tej opcji wykracza poza zakres niniejszego raportu i wspominamy o niej jedynie po to, by obraz sytuacji był kompletny. Unia Europejska rozważa obecnie różne opcje traktowania organów sektora publicznego, w szczególności w kontekście większej deregulacji i konkurencji z sektorem prywatnym oraz ewentualnej potrzeby reformy bieżącego podejścia UE do tej kwestii.
- 6.3.5 Innym ambitnym rozwiązaniem byłaby próba zwiększenia zakresu objętego obniżonymi stawkami lub zwolnieniami, w celu obniżenia kwoty podatku VAT pobieranego u źródła. Wiele państw członkowskich już stosuje stawki obniżone, stawki nadzwyczajnie obniżone oraz zwolnienia dla szeregu towarów i usług, ale wprowadzono nacne ograniczenia co do dalszego rozszerzania istniejących obniżonych stawek i zwolnień. Skutek tych obniżonych stawek VAT jest rzadko odczuwalny w kontekście PPP, zważywszy na charakter towarów i usług dostarczanych w ramach PPP.

7. Doświadczenia krajów

7.1 Wstęp

- 7.1.1 W poniższej sekcji rozpatrywany jest cykl życia PPP. W oparciu o przedstawioną wyżej analizę dokonano też przeglądu prawdopodobnego oddziaływania VAT podczas cyklu życia PPP we Francji, Wielkiej Brytanii, Niemczech i Hiszpanii. Analiza ta nie jest wyczerpująca, lecz zapewnia lepszy wgląd w praktyczne następstwa podatku VAT.

7.2 Identyfikacja projektu

- 7.2.1 Na tym etapie zazwyczaj dostawca nie ponosi konsekwencji podatku VAT. Jednak jeżeli przyjrzymy się wymogom i opcjom dostawy, zamawiający, w szczególności nieposiadający odpowiedniej ekspertyzy u siebie, prawdopodobnie zwróci się o pomoc do zewnętrznych doradców. Koszty poniesione przez zamawiającego na tym etapie najprawdopodobniej będą podlegały podatkowi VAT.
- 7.2.2 Podobnie jak w przypadku VAT płaconego przez zamawiającego, odzyskanie podatku zostanie uzależnione odniesieniem do charakteru tego, do czego ostatecznie VAT jest przypisywany. Zakładając, że VAT odnosi się do zamierzonej nieopodatkowanej działalności, natychmiastowe lub niemal natychmiastowe jego odzyskanie uzależnione będzie od tego, czy dane państwo członkowskie obsługuje system zwrotu lub kompensaty kosztów VAT. Jeżeli nie istnieje system zwrotu lub kompensaty, podatku VAT nie można będzie odzyskać, będzie on traktowany jako koszt absolutny. Zamawiający może być upoważniony do ubiegania się o dodatkowe finansowanie ze strony rządu w celu akomodacji wpływu takich kosztów.
- 7.2.3 Trzeba tu zauważyć, że jak wspomniano powyżej, ważna jest intencja zamawiającego. Jeżeli projekt ostatecznie uznano za niemożliwy do realizacji, VAT opłacony do momentu podjęcia decyzji nadal podlegałby temu samemu przypisaniu i analizie odzyskania, przedstawiona powyżej.

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Zamawiający	Nieopodatkowany/ Kategoria „non-business”	BRĄK	<p>Kapitalizacja kosztów planowania projektu jest mało prawdopodobna</p> <p>VAT opłacany z tytułu projektu niepodlegającego opodatkowaniu i który nie może podlegać kapitalizacji nie jest możliwy do odzyskania na mocy systemu kompensacji kosztów Będzie stanowił koszt dla zamawiających</p> <p>W przypadku lokalnych/regionalnych organów koszty kapitałowe można odzyskać w ramach systemu kompensacji, przy czym takie odzyskanie kosztów ma formę dotacji w wysokości 15,482% kosztów całkowitych, razem z VAT. Taka kompensata może zająć do 2 lat.</p>	<p>Wielka Brytania posiada szeroko zakrojony system zwrotu podatku VAT, który nie przewiduje rozróżnienia pomiędzy kosztami inwestycyjnymi a kosztami przychodów</p> <p>VAT może zostać odzyskany</p>	<p>Brak systemu kompensacji</p> <p>Możliwe zwiększenie budżetu</p>	<p>Brak systemu kompensacji</p> <p>Możliwe zwiększenie budżetu</p>
	Opodatkowany Działalność	Opodatkowany	Możliwość odzyskania, nawet jeżeli projekt ostatecznie nie zostanie zrealizowany	Możliwość odzyskania	Możliwość odzyskania	Możliwość odzyskania
			Zwolniony	Brak możliwości odzyskania	Brak możliwości odzyskania	Brak możliwości odzyskania

7.3 Zamówienie

7.3.1 Faza zamówienia jest często długim okresem, w którym potencjalni dostawcy określają mechanizm dostawy, przygotowując szczegółowe kalkulacje kosztów, prognozy przepływów pieniężnych i przychodów, szukając jednocześnie partnerów i finansowego wsparcia. Koszty poniesione przez zamawiających mogą być wysokie.

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Zamawiający	Nieopodatkowany / kategoria „non-business”	BRAK	<ul style="list-style-type: none"> Finansowanie z dotacji nie będzie uznawane za wynagrodzenie z tytułu dostawy. Nawet jeżeli zostałyby uznane za wynagrodzenie, dotyczyłoby to działalności niepodlegającej opodatkowaniu/ niebiznesowej. Podatek VAT nie jest należny 			
	Opodatkowany	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> Finansowanie z dotacji nie będzie uznawane za wynagrodzenie z tytułu dostawy. Jeżeli zostanie uznane za wynagrodzenie, VAT będzie należny 			
	Działalność	Zwolniony	<ul style="list-style-type: none"> Finansowanie z dotacji nie będzie uznawane za wynagrodzenie z tytułu dostawy. Jeżeli zostanie uznane za wynagrodzenie, VAT nie będzie należny 			
			<ul style="list-style-type: none"> Projekty PPP mogą generować u potencjalnych dostawców znaczne kwoty VAT od kosztów związanych z ofertą. Najlepiej gdyby koszty VAT związane z ofertą były ponoszone w taki sposób, że możliwe jest odzyskanie VAT. Szczególną uwagę należałoby poświęcić podatki VAT z tytułu kosztów ofert, które są nieskuteczne. 			
Dostawca	Nieopodatkowany / kategoria „non-business” lub Opodatkowany/Działalność	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> Zazwyczaj, będzie to bardziej efektywne z punktu widzenia VAT, jeżeli koszty związane z ofertą zostaną poniesione przez istniejące zarejestrowane podmioty VAT, które dokonują w pełni opodatkowanych dostaw. Jest tak, ponieważ podmiot, który nie dokonuje dostaw w pełni podlegających opodatkowaniu (chyba, że w minimalnym zakresie), nie jest uprawniony do odzyskania całego opłaconego przez siebie podatku VAT; Istnieje rozbieżność w traktowaniu potencjalnych dostawców z sektorów zazwyczaj zwolnionych z VAT, takich jak finanse, i dostawców z sektorów zazwyczaj podlegających opodatkowaniu, takich jak przedsiębiorcy budowlani. Dostawcy z sektorów zazwyczaj podlegających opodatkowaniu będą w lepszej sytuacji pod względem możliwości odzyskania podatku VAT od kosztów związanych z ofertą, w tym kosztów związanych z niewybraną ofertą, w porównaniu z odrzuconymi oferentami z sektorów standardowo zwolnionych z podatku; Potencjalni dostawcy muszą czasami zwrócić koszty, takie jak koszty honorariów, poniesione przez inne strony związane z projektem. Jedynie odbiorca dostawy jest upoważniony do odzyskania podatku VAT, a dostawca tylko za to płaci, podatek VAT nałożony przez stronę trzecią nie może zostać odzyskany przez dostawcę; Ponieważ jednak opłaty z tytułu VAT poniesione od kosztów strony trzeciej mogą być odzyskane przez odbiorcę dostawy (nie jest to więc koszt absolutny), dostawca powinien tylko zwrócić lub zrekompensować VAT od kosztów strony trzeciej w zakresie, w jakim nie może go odzyskać odbiorca dostawy. 			

7.4 Stworzenie spółki celowej

- 7.4.1 Stworzenie spółki celowej „op-co”(operating company) przez zwycięskiego dostawcę jest stosunkowo częstym elementem projektów PPP. Spółka op-co ponosi podstawową odpowiedzialność za budowę i świadczenie usług dla zamawiającego przez czas trwania umowy. Może również zostać założona wyspecjalizowana spółka finansowa „fin-co”(financing company), która zabezpiecza finansowanie budowy. Fundusze na budowę spółka fin-co może otrzymać, a następnie przekazać spółce op-co w postaci pożyczki oprocentowanej. Może też, co jest częstszym rozwiązaniem, zapewnić, że op-co otrzymuje takie fundusz bezpośrednio. Zazwyczaj op-co i fin-co są łączone dla celów VAT.
- 7.4.2 Koszty poniesione przez członków spółki celowej mogą zostać refakturowane na op-co.

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Finanse dostawcy	Nieopodatkowany / kategoria „non-business” lub Opodatkowany/Działalność	Zwolniony	<ul style="list-style-type: none"> • Zapewnienie finansowania przez fin-co dla op-co w formie oprocentowanej pożyczki stanowiłoby dostawę zwolnioną z podatku i VAT nie byłby należny. Alternatywnie: op-co i fin-co mogą zostać połączone dla celów VAT i w takim przypadku dostawa zostałaby zignorowana. 			
	Nieopodatkowany/		<ul style="list-style-type: none"> • Rejestracja spółki celowej do celów VAT będzie konieczna. Odbędzie się to na podstawie zamiaru spółki celowej dokonywania dostaw podlegających opodatkowaniu w przyszłości. • Spółka celowa może złożyć wniosek o składanie miesięcznych deklaracji VAT. Z jednej strony może to przyspieszyć odzyskiwanie podatku VAT, jednak może również skrócić czas, w którym VAT musi zostać uwzględniony dla dostaw zrealizowanych przez spółkę celową w tym czasie. 			
Koszty dostawcy	Działalność niebiznesowa lub Opodatkowany/Działalność	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> • VAT opłacony na tym etapie zazwyczaj będzie możliwy do odzyskania w stopniu, w jakim odnosi się do kosztu poniesionego przez spółkę celową. Problem pojawia się w odniesieniu do kosztów refakturowanych, które mogą nie dotyczyć dostaw dla spółki celowej. W takim przypadku odzyskanie VAT może okazać się niemożliwe. 			<ul style="list-style-type: none"> • Odzyskanie VAT staje się problemem dla spółek celowych na tym etapie. Możliwy do odzyskania VAT jest uznawany za zaliczony i jest następnie odliczany od podatku VAT należnego w przyszłości (z uwzględnieniem ograniczeń czasowych), przy czym odzyskanie VAT może okazać się niemożliwe, jeżeli spółka celowa nie dokonała żadnych dostaw podlegających opodatkowaniu.

7.5 Faza budowy: koszty poniesione i nabycie uprawnień

7.5.1 Po utworzeniu i zarejestrowaniu spółki celowej, rozpoczyna się budowa. Koszty poniesione w trakcie fazy projektowania i budowy mogą być znaczne, w tym okresie spółka celowa będzie prawdopodobnie płacić odsetki od swoich pożyczek. Finansowanie w formie dotacji może na tym etapie zostać przeniesione z zamawiającego na dostawcę, a spółka celowa może również nabyć uprawnienia do gruntu konieczne, by mogła wykonać swoje zobowiązania. Z tytułu przyznania tych uprawnień opłata może zostać nałożona lub nie.

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Zamawiający	Opodatkowany/ Działalność	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> Przekazanie bez opłat uprawnień do gruntu nie musi oznaczać, że dostawca nie zrealizował dostawy. Może być to postrzegane jako część transakcji barterowej, gdzie zamawiający jest postrzegany jako otrzymujący usługi budowlane w wartości równej wartości przekazanego gruntu. takim jeżeli tak jest i zamawiający dokonuje dostawy, VAT będzie należny, jeżeli dany grunt podlega opcji opodatkowania. 			
		Zwolniony				
Przychody dostawcy	Nieopodatkowany / kategoria „non-business” lub Opodatkowany/Działalność	Zwolniony	<ul style="list-style-type: none"> Zapewnienie finansowania przez fin-co dla op-co w formie oprocentowanej pożyczki stanowiłoby dostawę zwolnioną od podatku i VAT nie byłby należny. Alternatywnie: op-co i fin-co mogą zostać połączone dla celów VAT i w takim przypadku dostawa zostałaby zignorowana. 			
	Nieopodatkowany / kategoria „non-business”		<ul style="list-style-type: none"> Uprawnienia do gruntu otrzymane za darmo niekoniecznie muszą uniknąć nałożenia VAT. Najbardziej prawdopodobna analiza przewiduje, że będą postrzegane jako część transakcji barterowej, gdzie dostawca jest traktowany jako dostarczający obiekty budowlane w wartości równej wartości przekazanego gruntu. VAT będzie należny od tej dostawy obiektów budowlanych. 			
Koszty dostawcy	lub Opodatkowany/Działalność	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> Opłacony na tym etapie VAT zazwyczaj będzie można odzyskać w stopniu, w jakim dotyczy on kosztu poniesionego przez spółkę celową. Problem pojawia się w odniesieniu do kosztów refakturowanych, które mogą nie dotyczyć dostaw dla spółki celowej. W takim przypadku odzyskanie VAT może okazać się niemożliwe. 			<ul style="list-style-type: none"> W celu złagodzenia problemów związanych z przepływem pieniężnym, które wynikają ze stosowanej zwykle w Hiszpanii metody zaliczania i odliczania podatku VAT, dostawcy sami rozliczają VAT od poniesionych kosztów gruntu i kosztów budowlanych w ramach krajowego mechanizmu odwrotnego obciążenia.

7.6 Eksploatacja

- 7.6.1 Po ukończeniu budowy, dostawca rozpocznie świadczenie usługi. Z tytułu świadczenia tej usługi uiszczana jest zazwyczaj opłata dla zamawiającego, aczkolwiek dokładny charakter, postać i wysokość opłaty mogą być różne: może to być opłata jednostkowa, taka jak opłata za budynek i utrzymanie/eksploatację nieruchomości; może to być opłata za dostępność, np. myto wirtualne . Dostawca może - w alternatywnej wersji - być upoważniony do nakładania opłat bezpośrednio na odbiorców danej usługi, np. jest tak w przypadku niektórych rozwiązań w zakresie opłat drogowych. W takich przypadkach zamawiający nie jest odbiorcą dostaw w ramach PPP od dostawcy.
- 7.6.2 Zamawiający mogą znaleźć się w sytuacji posiadania nadmiernego potencjału, w szczególności w początkowych fazach działania. W wielu przypadkach zamawiający może zostać upoważniony do przekazania takiego potencjału innym użytkownikom na mocy odrębnych ustaleń komercyjnych, za co prawdopodobnie pobierał będzie opłaty.
- 7.6.3 Koszty poniesione przez dostawcę, wraz z kosztami bieżącymi, są w pełni przypisywalne do dostaw podlegających opodatkowaniu, a VAT opłacony od takich kosztów przez dostawcę powinien podlegać odzyskaniu. Należy tu rozważyć dwie kwestie. Po pierwsze, czy dostawca realizuje jednorazową dostawę czy więcej dostaw na rzecz zamawiającego. Po drugie, w jakim zakresie taka dostawa lub takie dostawy, to dostawy, od których VAT można odzyskać. Wszelkie dostawy funduszy zwolnione od podatku lub podobnie jak dostawy gruntu niepodlegające wedle wyboru dostawcy opodatkowaniu podatkiem VAT mogą ograniczać zdolność dostawcy do odzyskiwania opłaconego przez niego podatku VAT.

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Zamawiający	Nieopodatkowany/ Kategoria „non-business”	BRAK	<ul style="list-style-type: none"> • Koszty kapitałowe można odzyskać w ramach systemu kompensacji, przy czym takie odzyskanie kosztów ma formę dotacji w wysokości 15,482% kosztów całkowitych, razem z VAT. Taka kompensata może zająć do 2 lat. VAT opłacony z tytułu opłaty jednostkowej, w tym finansowania (odsetki od finansowania, itd.) oraz za samą usługę (obsługa, konserwację/utrzymanie itd.) nie może zostać odzyskany, a zatem zostaje utracony przez zamawiającego. 	<ul style="list-style-type: none"> • Wielka Brytania posiada szeroko zakrojony system zwrotu podatku VAT, który nie przewiduje rozróżnienia pomiędzy kosztami inwestycyjnymi a kosztami przychodów • VAT może zostać odzyskany • UK oferuje dodatkowe ulgi, na mocy których dostawca nie nakłada podatku VAT na niektóre transakcje. Zapewnienie całonocnych domów opieki jest objęte taką ulgą. 	<ul style="list-style-type: none"> • Brak systemu kompensacji • Możliwe zwiększenie budżetu 	<ul style="list-style-type: none"> • Brak systemu kompensacji • Możliwe zwiększenie budżetu
	Opodatkowany Działalność	Opodatkowany	<ul style="list-style-type: none"> • Opłacony VAT może zostać odzyskany w stopniu, w jakim można go przypisać do dostaw podlegających opodatkowaniu. Dotyczy to podatku VAT z tytułu opłat jednostkowych i opłat dających się przypisać, choćby w części, do podnajmu obiektu, który został opodatkowany lub jeżeli obiekty stanowiące jego część są dostarczone stronie trzeciej. 			
		Zwolniony	<ul style="list-style-type: none"> • VAT opłacony, który nie daje się przypisać dostawom podlegającym opodatkowaniu, nie może być odzyskany. 			

Kraj	Typ projektu	Zobowiązanie	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Dostawca	Nieopodatkowany / kategoria „non-business” lub Opodatkowany/Działalność	Opodatkowany/ Zwolniony	<ul style="list-style-type: none"> Przepisy dotyczące VAT we Francji precyzują, że w przypadku wielu dostaw każda dostawa musi być rozpatrzona odpowiednio do celów VAT. Opłata jednostkowa musi zostać rozłożona pomiędzy grunt (jeżeli zastosowanie ma obniżona stawka VAT od gruntu pod zabudowę na mieszkania komunalne) a usługę zarządzania obiektem (standardowa stawka VAT). 	<ul style="list-style-type: none"> Jeżeli jest jedna opłata jednostkowa, organ podatkowy zazwyczaj uznaje, że jest jedna dostawa, a grunt jest dominującym elementem. Odpowiednio, jeżeli nie ma zastosowania specjalna zerowa stawka VAT, dostawa zostanie zwolniona z opcją opodatkowania, co spowoduje zmianę klasyfikacji dostawy objętej zwolnieniem na dostawę objętą stawką standardową. Jeżeli usługi są dominującym elementem, wówczas dostawa (władze przyjmują taką analizę jedynie w przypadku wysoko technicznych kontraktów na usługi zdrowotne) będzie objęta standardową stawką podatku. W praktyce grunt prawdopodobnie będzie postrzegany jako element dominujący, a usługi jako element dodatkowy i tak będą traktowane dla celów VAT. Jeżeli jest wiele dostaw, wówczas prawdopodobnie wystąpią oba przypadki: dostawy usług objęte standardową stawką opodatkowania oraz dostawy gruntu, zwolnione z opodatkowania z opcją opodatkowania. Wybierając opcję opodatkowania gruntu, dostawca może wyeliminować pewne skutki wiążące się z niepewnością, czy jest to jedna dostawa, i jeżeli tak, czy grunt jest jej dominującym elementem, czy też jest wiele dostaw, w tym dostawa gruntu. Opcje te nie zawsze są jednak skuteczne i mogą zostać wycofywane. 	<ul style="list-style-type: none"> Zazwyczaj identyfikowane są trzy rodzaje dostawy: obiekty budowlane, konserwacja/utrzymanie (podlegające opodatkowaniu do celów VAT) oraz kredyty zwolnione z opodatkowania do celów VAT). Na ogół dostawca nie uzyskuje uprawnień do gruntu. W związku z tym, dla celów podatkowych VAT, dostawca realizuje dostawę na rzecz zamawiającego w postaci obiektów budowlanych, nie zaś dostawę w postaci gruntów 	<ul style="list-style-type: none"> W Hiszpanii, przed rokiem 2005, organ podatkowy uznałby, że nastąpiła dostawa gruntu realizowana przez dostawcę sektora prywatnego na rzecz zamawiającego. Jednak od 2005 roku organ podatkowy uznaje, że miała miejsce tylko jedna transakcja podlegająca opodatkowaniu, w postaci dostawy usług przez dostawcę na rzecz zamawiającego

8. Tabela podsumowująca

8.1.1. Poniższa tabela zawiera podsumowanie ustaleń z poprzedniego rozdziału

	Francja	Wielka Brytania	Niemcy	Hiszpania
Czy istnieje system zwrotu/kompensacji kosztów podatku VAT dla sektora publicznego?	Tak	Tak	Nie	Nie
Czy istnieje rozbieżność w odniesieniu do odzyskiwania podatku VAT od kosztów niewybranej oferty między sektorem podlegającym opodatkowaniu a zwolnionym z opodatkowania?	Tak	Tak	Tak	Tak
Czy VAT od pewnych obiektów budowlanych i gruntów jest uwzględniony w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia?	Nie	Nie	Nie	Tak
Czy grunty są zazwyczaj zwolnione wraz z opcją opodatkowania?	Tak ⁹	Tak	Tak	Tak
Czy stawka zerowa jest dostępna dla niektórych transakcji dotyczących dla gruntów przeznaczonych na cele mieszkaniowe?	Nie	Tak	Nie	Nie
Transakcje barterowe: Czy zdarzenie podlegające opodatkowaniu jest zazwyczaj rozpoznawalne, kiedy oferent z sektora prywatnego nabywa uprawnienia do gruntów?	Tak	Tak	Tak	Tak
Czy władze podatkowe uznają zazwyczaj, że ma miejsce jedna czy więcej dostaw?	Wiele dostaw	Jedna dostawa (zazwyczaj gruntu)	Wiele dostaw	Wiele dostaw

⁹ Za wyjątkiem gruntów zabudowanych, które są objęte standardową stawką, lub stawką obniżoną (jeżeli wykorzystywane w celach mieszkalnictwa komunalnego).

9. Studia przypadku

9.1 Most z opłatą za przejazd

Kraj: Wielka Brytania

Typ projektu: zastane rozwiązanie – koncesja

Finansowanie projektu: Opłaty użytkowników

Przepisy dotyczące zwrotu/kompensaty kosztów VAT istnieją w danym kraju: Tak

Kluczowa kwestia: zastane rozwiązanie nie jest skuteczne jeśli chodzi o VAT

- 9.1.1 Jest to wczesny przykład zamówienia dotyczącego koncesji, z przed 1973 roku, kiedy w Wielkiej Brytanii wprowadzono VAT. Został utworzony na mocy ustawy podmiot posiadający osobowość prawną (spółkę), która miała wybudować płatny most. Spółka została upoważniona do zbierania pieniędzy w drodze emisji akcji i otrzymała możliwość wypłacenia dywidend swoim akcjonariuszom.
- 9.1.2 Ustawa umożliwiająca utworzenie spółki zawierała również szczegółowe zapisy dotyczące budowy i eksploatacji mostu, a także nadawała pewne uprawnienia znoszące niektóre prawa własności, które miałyby wpływ na projekt. Ustawa gwarantowała ponadto, że opłaty pobierane od użytkowników nie będą podlegały opodatkowaniu. W efekcie państwowa ustawa (która miała pozostawać w mocy bezterminowo) usunęła szereg barier (zarówno prawnych, jak i podatkowych), które były niekorzystne z punktu widzenia uczestnictwa sektora prywatnego w projekcie.
- 9.1.4 Kiedy istniejący most przestał się nadawać do użytku, trzeba wybudować nowy most. W międzyczasie wprowadzono jednak w Wielkiej Brytanii VAT, co stworzyło nowy problem, którego nie wzięto pod uwagę, kiedy wprowadzano ustawę. Ponieważ pobierane opłaty nie podlegały podatkowi, spółka w rzeczywistości działała w charakterze podmiotu nie będącego podatnikiem. Nie mogła też odzyskać pobranego od niej podatku VAT na mocy zwykłych przepisów. Kiedy podatek VAT został nałożony na budowę każdego nowego mostu, ten nowy koszt stał się czynnikiem krytycznym.
- 9.1.5 Starając się wyeliminować ten problem, spółka starała się o uzyskanie takiego samego statusu jak inni zamawiający z sektora publicznego w Wielkiej Brytanii i o skorzystanie ze specjalnego mechanizmu zwrotu podatku VAT funkcjonującego w przypadku takich podmiotów. Jednakże, aby móc zostać objęty tym mechanizmem, podmiot musi pełnić jakąś funkcję, pełnioną zwykle przez władze lokalne i jednocześnie posiadać uprawnienia do naliczania podatków lokalnych. Spółka mogła spełnić pierwsze z tych kryteriów, lecz nie drugie.
- 9.1.6 W rezultacie spółka nie mogła zostać objęta systemem zwrotów. Musiała więc sama sfinansować koszty podatku VAT, ponosząc zarówno podstawowe jak i zwiększone skutki podatku VAT, o których mowa powyżej. Opłaty nałożone na użytkowników zostały oczywiście z czasem wykorzystane na pokrycie całego kosztu budowy, ale w tym scenariuszu użytkownicy musieli ponieść (pośrednio) koszt podatku VAT, co nie miałyby miejsca, gdyby most był obsługiwany przez podmiot sektora publicznego, kwalifikujący się do systemu zwrotów.

9.2 Domy opieki dla osób starszych

Kraj: Wielka Brytania

Typ projektu: usługowe PPP

Finansowanie projektu: Opłaty jednostkowe i opłaty użytkowników

Przepisy dotyczące zwrotu/kompensaty kosztów VAT istnieją w danym kraju: Tak

Kluczowa kwestia: czy transakcja barterowa miała miejsce, a jeżeli tak, czy opłacony VAT może zostać odzyskany

- 9.2.1 W ramach swoich publicznych obowiązków organ władzy lokalnej chciał zamówić pewną liczbę mieszkań/domów opieki dla osób starszych. Rozważywszy posiadane opcje, zdecydowano, że obiekty te zostaną dostarczone porozumienia ramach PPP.
- 9.2.2 Lokalna wspólnota mieszkaniowa (zazwyczaj są to podmioty charytatywne) i spółka budowlana utworzyły wspólnie spółkę celową (dostawca). Dostawca zawarł porozumienie z zamawiającym dotyczące inwestycji. Uzgodniono, że dostawca zaprojektuje, wybuduje i będzie zarządzał w imieniu organu władzy lokalnej (zamawiający) obiektem mieszkalnym typu dom opieki (obejmującym wymaganą liczbę mieszkań). Płatność za usługę miała ramach mieć charakter opłaty jednostkowej. Kwota opłaty jednostkowej przewidziana była w umowie o gwarantowanym poziomie usług, która gwarantowała dany poziom dostępności pośród innych wskaźników wykonania umowy. Umowa miała obowiązywać przez 25 lat, a od opłat jednostkowych pobierany miał być podatek VAT, który miał być odzyskiwany w ramach specjalnego systemu zwrotów, istniejącego w Wielkiej Brytanii dla kwalifikujących się organów publicznych.
- 9.2.3 Oprócz opłat jednostkowych, miały być też pobierane opłaty od użytkowników czyli osób zamieszkałych w obiekcie, w zakresie w jakim mogli one je ponosić. W Wielkiej Brytanii wynajem nieruchomości mieszkalnej jest zwolniony z podatku VAT i w tym zakresie VAT nie byłby nakładany na opłaty użytkownika.
- 9.2.4 Finansowanie projektu i budowy miało formę inwestycji kapitałowej spółki budowlanej w połączeniu z zadłużeniem wobec strony trzeciej. Dostawca był zarejestrowany do celów VAT na podstawie swojego zamiaru wykonania opodatkowanych dostaw na rzecz zamawiającego (tzn. opłat jednostkowych); taki status umożliwił dostawcy odzyskanie znacznej części podatku VAT opłaconego z tytułu budowy i kosztów z nią związanych na zwykłych zasadach, nawet jeszcze zanim należne stały się opłaty jednostkowe, czyli przed datą faktycznego ukończenia budowy obiektu. W trakcie całej fazy budowy dostawca znajdował się w sytuacji, kiedy jemu zwracano VAT. Po ukończeniu budowy, sytuacja się zmieniła – dostawca stał się płatnikiem VAT z tytułu opłaty jednostkowej.
- 9.2.5 Początkowo dostawca miał zaprojektować i wybudować dla zamawiającego nieruchomość mieszkalną (dom opieki) dla osób starszych wymagających opieki. Co istotne, dostawca przed budową nie nabył uprawnień do gruntu, na którym zbudowano dom opieki. Zamiast tego zamawiający, po ukończeniu prac budowlanych przez dostawcę, udzielił dostawcy długoterminowej dzierżawy (ponad 25 lat) nieruchomości - bez wynagrodzenia pieniężnego i bez czynszu. Dostawca natomiast przyznał zamawiającemu prawo do wyznaczenia w okresie 25 lat osób, które będą mieszkały w domu opieki.
- 9.2.6 Zamawiający był zdania, że dzierżawa, której udzielił dostawcy to działalność niepodlegająca opodatkowaniu, nie w rozumieniu objęcia jej postanowieniami art. 13 głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT, lecz w oparciu o fakt, że z jej tytułu nie było pobierane wynagrodzenie. W tego konsekwencji, od dzierżawy udzielonej przez zamawiającego nie został naliczony podatek VAT.
- 9.2.7 Rozwiązanie takie można uznać za transakcję barterową, ponieważ przyznanie praw do wyboru mieszkańców można uznać za świadczenie wzajemne/wynagrodzenie (choć nie pieniężne) przyznane przez wspólnotę mieszkaniową organowi władzy lokalnej w zamian za dzierżawę gruntu. Stanowisko zamawiającego w tej kwestii było następujące: nawet jeżeli transakcja podlegała podatkowi VAT, który został

nałożony na dostawcę, zostałby przez niego odzyskany jako przypisywalny do przyznania przez niego prawa wyboru mieszkańców. Również VAT nałożony na zamawiającego mógłby zostać odzyskany w ramach specjalnego systemu zwrotów dostępnego organom publicznym w Wielkiej Brytanii. Zatem pozycja netto pozostaje niezmienną.

9.3 Stadion piłki nożnej

Kraj: Francja

Typ projektu: porozumienie PPP w zakresie środków trwałych

Finansowanie projektu: Wpłaty kapitałowe i opłaty jednostkowe

Przepisy dotyczące zwrotu/kompensaty kosztów VAT istnieją w danym kraju: Tak

Kluczowa kwestia: Właściwa struktura projektów może znacznie obniżyć koszt PPP

- 9.3.1 Miasto (zamawiający) ma zamiar wybudować nowy stadion piłki nożnej na gruncie będącym własnością państwa. Po rozważeniu istniejących opcji, może zapewnić budowę stadionu w ramach PPP.
- 9.3.2 Zamawiający początkowo przyzna 30-letni okres wynajmu nowo utworzonej spółce celowej (dostawca) w celu umożliwienia budowy i funkcjonowania stadionu. Z tytułu wynajmu zamawiający pobierał będzie opłatę nominalną. Po ukończeniu budowy, dostawca wynajmie obiekt z powrotem wynajmującemu na okres pozostający do końca wynajmu dostawcy. Z końcem tego okresu, nieruchomościę przejdzie całkowicie na własność zamawiającego. W trakcie okresu przejściowego dostawca będzie również zarządzać stadionem.
- 9.3.3 Zamawiający, wraz z innymi organami publicznymi, w tym lokalnym, regionalnymi i państwowymi, płatności zobowiązany jest do wpłat kapitałowych na rzecz dostawcy w trakcie fazy budowy. Płatności prawdopodobnie pokryją tylko część kosztu całkowitego, a zamawiający uzupełni ten deficyt opłatą jednostkową, płatną dorocznie dostawcy. Opłata jednostkowa dotyczyć będzie zarówno wynajmu, jak i zarządzania nieruchomością, i będzie w całości podlegać podatkowi VAT.
- 9.3.4 Zamawiający podnajmie stadion lokalnemu klubowi piłki nożnej, na zasadzie niewyłączności. Będzie wynajmował nieruchomościę także innym użytkownikom na koncerty i inne ważne imprezy. Tak uzyskany dochód powinien być uznawany za częściowe finansowanie kosztów jednostkowych opłat, które poniesie zamawiający.
- 9.3.5 Dostawca zobowiązany jest sfinansować, zaprojektować i zbudować nowy stadion, płacąc VAT od szeregu kosztów wynikających z tego procesu. W celu uniknięcia problemów z odzyskaniem podatku VAT, dostawca opowiada się za opodatkowaniem nieruchomości na samym początku; pozwoli to zagwarantować, że wszelkie próby wyodrębnienia elementu wynajmu z opłaty jednostkowej nie powinny powodować identyfikacji wynajmu gruntu jako podlegającego opodatkowaniu, co spowodowałoby koszty VAT po stronie zamawiającego.
- 9.3.6 Zamawiający nie wybrał jednak opcji opodatkowania gruntu. W związku z tym, na dostawcę nie nałożono podatku VAT z tytułu najmu. Jednakże specjalny system kompensat VAT, istniejący we Francji, upoważniał dostawcę do płatności niemal niemal równej całkowitej kwocie podatku VAT nałożonego na niego w ramach opłat jednostkowych oraz początkowych wkładów kapitałowych. Rekompensatę wypłacono dwa lata po poniesieniu przez dostawcę tych kosztów.

9.4 Lotnisko

Kraj: Niemcy **Typ projektu:** spółka joint venture

Finansowanie projektu: Inwestycja kapitałowa sektora prywatnego

Przepisy dotyczące zwrotu/kompensaty kosztów VAT istnieją w danym kraju: Nie

Kluczowa kwestia: Ustalenia dotyczące własności aktywów mają znaczenie w analizie VAT

- 9.4.1 Istniejące lotnisko należało do istniejącej spółki, która je obsługiwała i która była kontrolowana wspólnie przez rząd federalny, kraj związkowy i gminę. Plany modernizacji i rozbudowy lotniska wymagały znaczącego

zastrzyku kapitału - fundusze miały być zapewnione w części w postaci inwestycji kapitałowych sektora prywatnego.

- 9.4.2 W przeciwieństwie do projektów PPP dotyczących środków trwałych, gdzie uprawnienia do gruntów przekazywane są bezpośrednio między sektorem publicznym a prywatnym, mamy do czynienia z przykładem spółki joint venture z udziałem sektora publicznego i prywatnego, gdzie aktywo operacyjne, czyli lotnisko, pozostało własnością tej samej spółki. W rezultacie, traktowanie działalności lotniska pod względem VAT było takie samo przed przystąpieniem do spółki sektora prywatnego jak i po, przy czym podatek VAT można było odzyskać na zwykłych zasadach w zakresie, w jakim mógł on zostać przypisany przyszłym podlegającym opodatkowaniu dostawom dla klientów lotniska.

9.5 Opłata drogowa

Kraj: Niemcy

Typ projektu: PPP z obciążeniem umownym według modelu „Dostępność”

Finansowanie projektu: Finansowanie prywatne; opłaty za dostępność; udział w przychodach

Przepisy dotyczące zwrotu/kompensaty kosztów VAT istnieją w danym kraju: Nie

Kluczowa kwestia: Krajowe przepisy dotyczące podatku VAT nie są takie same; należy uważać na różnice między krajami

- 9.5.1 Departament transportu (zamawiający) ubiega się o zwiększenie przepustowości infrastruktury transportu drogowego poprzez dodanie dodatkowego pasa do każdej jezdni istniejącej drogi. Zamawiający chciałby włączyć sektor prywatny w to przedsięwzięcie, obejmujące projektowanie, budowę i eksploatację ulepszonej drogi za ustaloną roczną kwotę. Zamawiający będzie właścicielem aktywów po zakończeniu rozbudowy i w trakcie trwania umowy. Uznaje się, że wszelki podatek VAT opłacony przez zamawiającego stanowi koszt VAT.
- 9.5.3 Zamawiający wniesie na rzecz zamawiającego wkład w wysokości części całkowitych kosztów budowy - w fazach projektowania i budowy. Po uzyskaniu operacyjności inwestycji, zamawiający nałoży opłatę drogową na samochody ciężarowe korzystające z autostrady. Co istotne, zamawiający będzie zawsze działał w tym względzie jako podmiot nadrzędny, aczkolwiek, ustalono, że to dostawca będzie pobierał te opłaty w imieniu zamawiającego.
- 9.5.4 Na podstawie umowy, dostawca jest upoważniony do redystrybucji przychodów z opłat w zakresie, w jakim odpowiadają one całkowitym opłatom za dostępność należnym od zamawiającego, i ustalonym zgodnie z ustalonymi wskaźnikami wykonania umowy. Tam gdzie jest inaczej, dostawca może nałożyć dodatkowe opłaty na zamawiającego w celu pokrycia salda. Całkowite opłaty dla zamawiającego będą zatem związane ze wskaźnikiem mierzącym dostępność.
- 9.5.5 Początkowy wkład uznaje się za płatność z góry na poczet prac budowlanych, a VAT, jak zwykle, dostawca powinien uwzględnić w kwotach, które otrzymuje.
- 9.5.6 Dostawca będzie musiał podwyższyć faktury VAT dla zamawiającego z uwzględnieniem otrzymanych kwot, obliczając należny VAT łącznie (czyli VAT według poziomu 19/119 otrzymanej dotacji). Na tym etapie podatek VAT wpływa na spadek wartości gotówkowej wkładu, ponieważ dostawca musi odliczyć VAT z kwoty otrzymanej dotacji. Ogólne finansowanie projektu musi to uwzględnić, zwiększając podstawowy skutek podatku VAT dla zamawiającego.
- 9.5.7 W trakcie fazy budowy, VAT będzie należny albo od ewentualnych wkładów kapitałowych albo po zakończeniu prac budowlanych i zatwierdzeniu obiektu przez zamawiającego. Podstawą szacunków podatku w tym drugim przypadku jest odniesienie do wartości kosztowej ukończonego elementu. Zgodnie z powyższym, VAT należny w konsekwencji tych kamieni milowych stanowi koszt, który musi być finansowany przez dostawcę w zakresie, w jakim nie został jeszcze sfinansowany z wcześniejszych wkładów.

- 9.5.8 Chociaż to dostawca jest odpowiedzialny za pobieranie przychodów z opłat, nie stanowią one wynagrodzenia z tytułu dostawy realizowanej przez dostawcę, a raczej dostawy wynagrodzenie z tytułu dostawy (zarządzanej drogi) ze strony zamawiającego. Przekazanie tych przychodów z powrotem do zamawiającego nie przyciąga podatku VAT jako takiego. Jednak wszelkie kwoty zwracane zamawiającemu będą traktowane jako dodatkowe wynagrodzenie dotyczące rozliczenia pozostających do wykonania prac budowlanych oraz nierozliczonych opłat za dostępność, jeżeli nie zostały nałożone żadne inne dyskrejonalne opłaty za dostępność.. Na tym etapie przychody z opłat będą podlegać podatkowi VAT.
- 9.5.9 Jednakże stała cena przewidziana w opisywanym rozwiązaniu wymaga podziału odnośnych kwot w celu ustalenia właściwej podstawy podatkowej i należnych kwot VAT. Na przykład, na podstawie założonego budżetu budowę budowy, w wysokości 150 milionów euro (netto), VAT od kosztów budowy wynosiłby około 28,5 miliona euro (przyjmując założenie, że stawka VAT wynosi 19%). Początkowy wkład ze strony zamawiającego wynoszący 87 milionów euro spowodowałby zobowiązanie podatkowe VAT wynikające z tej płatności w wysokości 13,89 milionów euro. Saldo VAT należnego z tytułu budowy, 14,61 miliona euro będzie w całości lub w części należne w czasie trwania 30-letniego porozumienia.
- 9.5.10 Zakładając, że roczne obejmujące VAT przychody z opłaty drogowej wynoszą 29 milionów euro, część tychże przychodów wynosząca 3,05 miliona euro będzie odzwierciedlać roczny wkład w pozostające do wykonania prace budowlane. Jest to obliczane jako początkowe koszty budowy plus VAT z tego tytułu (150 milionów euro + 28,5 miliona euro), minus wartość wkładów obejmujących VAT wniesionych dotychczas (87 milionów euro) podzielone przez czas trwania umowy. Po odjęciu tego rocznego wkładu od przychodów z opłat netto (tzn. 29 milionów euro - 3,05 m / 1,19 miliona euro), pozostające saldo (21,81 miliona euro) odzwierciedla kwotę dającą się przypisać usługom konserwacji i obsługi, przy czym należny z tego tytułu VAT wynosi 4,14 miliona euro rocznie.

9. Słowniczek

Opłaty za dostępność	Opłata za osiągnięcie pewnych celów dotyczących realizacji umowy. Cele te są zwykle powiązane z zamawiającym lub zapotrzebowaniem użytkownika.
Barter	Znany również jako zamiana: Kiedy płatność/wynagrodzenie nie jest wcale lub nie jest w pełni pieniężna.
Porozumienie PPP w zakresie obciążenia umownego	W przeciwieństwie do porozumienia PPP dotyczącego środków trwałych, porozumienie to nie przewiduje, by dostawca nabywał uprawnienia do gruntu. Przykładem takiego porozumienia jest projekt autostrady. Na mocy takiego porozumienia obciążenia umownego, dostawca projektuje, buduje, finansuje, eksploatuje i/lub utrzymuje autostradę, bez nabywania uprawnień do gruntu. W zamian, zamawiający uiszcza opłatę jednostkową na rzecz dostawcy. Opłata jednostkowa zostaje uzgodniona na poziomie, który odzwierciedla koszty dostawcy w zakresie budowy dostawcy, eksploatacji i/lub utrzymania. Może również odzwierciedlać zakres, w jakim autostrada jest używana i czasem określa się ją jako myto witalne (w przeciwieństwie do opłaty faktycznej, która jest opłacana przez użytkownika, myto wirtualne jest płacone przez zamawiającego).
Bezpośrednio obowiązujący	W kontekście prawa europejskiego oznacza przepis, który sądy w państwie członkowskim zobowiązane są uznać i egzekwować.
Bezpośrednia ulga	Terminologia stosowana do opisanego przypadków, w których państwo członkowskie podjęło kroki by częściowo lub całkowicie zwolnić lub zrekompensować podmiotom sektora publicznego opłacony przez nie VAT od pewnych kosztów projektu
Komisja Europejska	Organ wykonawczy UE.
Europa 2020	Dziesięcioletnia strategia wzrostu gospodarczego Unii Europejskiej. Więcej informacji: http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm
Zwolnienia	Jest to termin UE oznaczający, że VAT nie jest nakładany na daną dostawę. VAT opłacany od kosztów powiązanych może być zwracany lub nie w danym państwie członkowskim. Pewne objęte zwolnieniem dostawy wiążą się z prawem odzyskania przez dostawcę podatku VAT poniesionego podczas realizacji dostawy (np. dostawa po „stawce zerowej” w Wielkiej Brytanii). Alternatywnie, może nie istnieć prawo do odzyskania VAT (np. dostawa „zwolniona” w Wielkiej Brytanii).
Rozwiązanie PPP dotyczące środków trwałych	Obejmuje ono udzielenie dostawcy dzierżawy przez zamawiającego. Dzierżawione jest miejsce, gdzie ma być realizowany projekt infrastrukturalny. Przykładem takiego rozwiązania jest projekt szpitala, w ramach którego zamawiający przyznaje dostawcy dzierżawę miejsca, na którym ma zostać wybudowany nowy szpital. Okres trwania dzierżawy odzwierciedla długość partnerstwa sektora publicznego i prywatnego. Zazwyczaj dostawca projektuje i prowadzi prace budowlane na miejscu, następnie przekazuje zarządzany obiekt zamawiającemu. W zamian za to, zamawiający uiszcza opłatę jednostkową na rzecz dostawcy - w czasie trwania projektu. Opłata jednostkowa jest uzgadniana na poziomie, który odzwierciedla koszty uzyskania kapitału przez dostawcę, a także koszty projektowania i budowy oraz wskaźniki wykonania umowy w postaci zarządzanego obiektu w czasie trwania projektu. Czasem oprócz opłaty jednostkowej istnieje płatność z góry (czasem nazywana „płatnością typu bullet”) lub inny rodzaj wynagrodzenia dostawcy. Wynagrodzenie z góry, zarówno pieniężne, jak i w naturze, ogranicza wysokość opłaty jednostkowej należnej od zamawiającego.
VAT naliczony	Zwany inaczej podatkiem naliczonym. VAT opłacony, który daje się przypisać do działalności gospodarczej, uznawany jest za VAT naliczony. Można go odzyskać w stopniu, w jakim da się go przypisać dostawom podlegającym opodatkowaniu. VAT opłacony, którego nie można przypisać do działalności gospodarczej, nie jest VAT-em naliczonym.
Insourcing	Przeciwieństwo outsourcingu. Wewnętrzna realizacja procesu lub funkcji.
Kraje związkowe	Republika Federalna Niemiec składa się z 16 częściowo suwerennych krajów związkowych. Czasem nazywane są one landami.
Państwo członkowskie	Państwo będące stroną traktatów Unii Europejskiej (UE).

Nie będący podatnikiem	Termin używany w niniejszym dokumencie na opisanie organu sektora publicznego, który działa w charakterze władzy publicznej
VAT należny	Zwany również podatkiem należnym. VAT pobierany od opodatkowanej dostawy, według odpowiedniej stawki VAT, staje się należny i płatny odpowiednim władzom skarbowym jako podatek należny.
Outsourcing	Przeciwieństwo insourcingu. Zlecenie podwykonawstwa wewnętrznego procesu lub funkcji dostawcy będącemu stroną trzecią.
Dodatnia stawka VAT	Stawka VAT wyższa niż 0% (stawka zerowa lub zwolnienie z „kredytem”), w przeciwieństwie do dostaw, które są zwolnione i w przypadku których nie dla można odliczać naliczonego podatku VAT.
Partnerstwo publiczno-prywatne	Umowa pomiędzy organem sektora publicznego a podmiotem sektora prywatnego zawarta w celu zarządzania infrastrukturą usługową przez uzgodniony czas w zamian za uzgodnione wynagrodzenie.
Główna dyrektywa w sprawie podatku VAT	Dyrektywa Rady nr 2006/112/WE, konsolidacja szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT z 1977 roku.
Zamawiający	Organ sektora publicznego nabywający zarządzaną infrastrukturę usługową w ramach PPP.
Dostawca	Organ sektora prywatnego dostarczający zarządzaną infrastrukturę usługową w ramach PPP.
Sektor publiczny	Sektor publiczny oznacza tę część krajowej gospodarki, która jest kontrolowana przez państwo i obejmuje władze na poziomie krajowym, regionalnym, lokalnym i gminnym, oraz jest odpowiedzialna za dostarczanie pewnych towarów i usług, które nie są lub nie mogą być dostarczane przez sektor prywatny. Do tych celów pojęcie „sektor publiczny” obejmuje również departamenty rządowe.
Rezydualny podatek VAT	VAT od wydatków ogólnych, które nie dają się bezpośrednio przypisać konkretnej dostawie. Na przykład koszty biurowe, np. koszty elektryczności.
Odwrotne obciążenie	Mechanizm, za pomocą którego VAT nie jest nakładany na dostawcę. Zobowiązanie do naliczania i rozliczania podatku VAT przechodzi on na odbiorcę dostawy (klienta).
Myto wirtualne	Mechanizm, za pomocą którego można zmierzyć kwotę obciążenia zamawiającego w odniesieniu do dostarczenia zarządzanej autostrady
Organ podatkowy	Direction Générale des Finances Publiques lub DGFIP (Francja); Finanzamt (Niemcy); Agencia Estatal de Administración Tributaria or AEAT (Hiszpania); oraz HM Revenue & Customs or HMRC (Wielka Brytania), a także wszelkie inne organy o podobnych zadaniach w pozostałych krajach UE.
Moment powstania obowiązku podatkowego	Data lub pora, kiedy VAT staje się należny i, jeżeli nie mają zastosowania specjalne przepisy dotyczące jego rozliczania, staje się płatny na rzecz władz.
Podatnik	Osoba, która prowadzi dowolną działalność gospodarczą w dowolnym miejscu. Może być to osoba fizyczna, czyli jednostka, albo osoba prawna, taka jak spółka lub podmiot posiadający osobowość prawną. Pojęcie obejmuje też podmiot, który nie posiada osobowości prawnej, np. partnerstwo.
Opłata jednostkowa	Zwana też opłatą licencyjną. Jest to zazwyczaj jedna opłata roczna lub miesięczne płatności uiszczane przez zamawiającego z tytułu usług świadczonych przez dostawcę w ramach PPP.
Podatek od wartości dodanej	Podatek od towarów i usług. W Wielkiej Brytanii nazywany jest Value Added Tax lub VAT, lecz posiada różne nazwy w poszczególnych państwach członkowskich, w szczególności: Taxe sur la valeur ajoutée lub TVA (Francja); Mehrwertsteuer / Umsatzsteuer lub MwSt / USt. (Niemcy); oraz Impuesto sobre el valor añadido lub IVA (Hiszpania).