

PRZEWODNIK

KWALIFIKOWALNOŚĆ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG A DZIAŁANIA KOMERCJALIZACYJNE W RAMACH I ORAZ II OSI PRIORYTETOWEJ POIG

Szanowni Państwo,

Poniżej przedstawiamy krótki przewodnik opisujący zasady kwalifikowalności podatku VAT oraz wskazujący sytuacje, w których podatek VAT może stanowić wydatek kwalifikowalny w projektach nawet w przypadku podejmowania działań komercjalizacyjnych przez beneficjentów realizujących projekty współfinansowane ze środków unijnych.

Jednocześnie pragniemy podkreślić, że przedstawione poniżej informacje stanowią opinię Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, natomiast kwestie dotyczące możliwości odliczenia podatku VAT oraz warunków jakie należy spełnić, aby z takiego odliczenia skorzystać, regulują przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług. Istnieje również możliwość uzyskania wiążącej Interpretacji Indywidualnej Izby Skarbowej dotyczącej podatku od towarów i usług w realizowanych przez Państwa projektach unijnych.

Niniejszy przewodnik został opracowany na podstawie ekspertyz przygotowanych przez PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. oraz Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.

Wprowadzenie

Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (zwane dalej: „NCBR”) pełni funkcję Instytucji Pośredniczącej dla I osi priorytetowej (Badania i Rozwój Nowoczesnych Technologii) oraz II osi priorytetowej (Infrastruktura Sfery B+R) Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka (zwana dalej: „POIG”). W zakresie I osi priorytetowej dofinansowaniu podlegają:

- 1) projekty badań naukowych dla budowy gospodarki opartej na wiedzy;
- 2) projekty służące wzmocnieniu potencjału kadrowego nauki;
- 3) projekty B+R na rzecz przedsiębiorców realizowane przez jednostki naukowe;
- 4) projekty celowe.

W obszarze II osi priorytetowej wsparciu podlegają:

- 1) projekty służące rozwojowi ośrodków o wysokim potencjale badawczym,
- 2) projekty budowy wspólnej infrastruktury badawczej jednostek naukowych oraz
- 3) inwestycje związane z rozwojem infrastruktury informatycznej nauki (dalej razem z projektami z I osi priorytetowej zwane jako: „Projekty”).

Beneficjentami dofinansowania w ramach I i II osi priorytetowej są głównie jednostki naukowe, jak również jednostki naukowe wchodzące w skład konsorcjów naukowych lub naukowo-przemysłowych, uczelnie, samorząd województwa, zespoły naukowców oraz w przypadku projektów celowych – przedsiębiorcy (dalej: „Beneficjenci”). Zakres wsparcia w ramach dofinansowania Projektów obejmuje tzw. koszty kwalifikowane, które są deklarowane przez Beneficjentów na etapie ubiegania się o dofinansowanie ze środków POIG. Do kosztów kwalifikowanych zalicza się również podatek od towarów i usług, jeżeli został on rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez Beneficjenta.

Przedmiotem niniejszego podręcznika jest omówienie zasad rozliczania podatku od towarów i usług, jako wydatku kwalifikowanego w ramach projektów rozliczanych w I i II osi priorytetowej POIG oraz skutków potencjalnej zmiany przeznaczenia efektów prac nad prowadzonymi projektami, na gruncie podatku od towarów i usług, w zakresie dokonywania korekty tego podatku.

Z punktu widzenia prawnego i podatkowego istnieją trzy możliwe sytuacje, które wymagają odrębnej interpretacji:

- 1) Projekt w wyniku którego będzie prowadzona działalność nieopodatkowana lub wytworzona zostanie nowa infrastruktura nie służąca działalności opodatkowanej,
- 2) Projekt w wyniku którego będzie prowadzona działalność związana z działalnością opodatkowaną (np. obiekt przeznaczony na działalność naukowo-badawczą),
- 3) Projekt zakładający wytworzenie infrastruktury służącej działalności nieopodatkowanej, np. w ramach którego zakłada się jednak prowadzenie w ograniczonym zakresie na etapie operacyjnym działalności opodatkowanej (np. na określonych powierzchniach – bądź to o charakterze naukowo - badawczym, bądź też w charakterze sprzedaży różnego rodzaju usług - np. wynajem).

Ponadto, biorąc pod uwagę brak możliwości określenia (w chwili wnioskowania o środki) w sposób jednoznaczny relacji pomiędzy czynnościami opodatkowanymi oraz czynnościami zwolnionymi i/lub wyłączonymi z opodatkowania, wyjaśnienia wymaga szereg dodatkowych kwestii związanych z podatkiem od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług może być uznany za wydatek kwalifikowalny tylko i wyłącznie wówczas, gdy Beneficjentowi, zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem krajowym, nie przysługuje prawo (czyli beneficjent nie ma prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub ubiegania się o zwrot podatku od towarów i usług. Posiadanie wyżej wymienionego prawa (potencjalnej prawnej możliwości) wyklucza uznanie wydatku za kwalifikowalny, nawet jeśli faktycznie zwrot nie nastąpił np. ze względu na nie podjęcie przez beneficjenta czynności zmierzających do realizacji tego prawa.

Kwalifikowalność wydatków w przedmiotowym projekcie określa na poziomie wspólnotowym rozporządzenia WE oraz – na poziomie poszczególnych państw członkowskich – te państwa.

Na poziomie wspólnotowym, kwalifikowalność wydatków reguluje Rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 – zgodnie z art. 7 tego rozporządzenia (Kwalifikowalność wydatków) następujące wydatki nie są kwalifikowalne do wsparcia EFRR:

- a) odsetki od zadłużenia;
- b) zakup gruntów za kwotę przekraczającą 10 % całkowitych wydatków kwalifikowalnych w ramach danej operacji. W wyjątkowych i należycie uzasadnionych przypadkach wyższe oprocentowanie może zostać dozwolone przez instytucję zarządzającą dla operacji dotyczących ochrony środowiska;
- c) likwidacja elektrowni jądrowych;
- d) podlegający zwrotowi podatek od towarów i usług (VAT).**

Biorąc powyższe pod uwagę, do określenia zasad kwalifikowalności wydatków w poszczególnych programach uprawnione są państwa członkowskie – mają jednak obowiązek ścisłego przestrzegania zasad przewidzianych prawem wspólnotowym (rozporządzeniami WE). Na poziomie krajowym zasady kwalifikowalności wydatków określają wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków wydawane na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 oraz art. 35 ust. 3 pkt 4a ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju¹.

Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013 - Wytyczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007-2013 (z dnia 21 maja 2013 r.) – zgodnie z pkt 6.1 wytycznych:

1) Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. d rozporządzenia 1080/2006 podatek od towarów i usług (VAT) będzie wydatkiem kwalifikowalnym tylko wtedy, gdy został rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta. VAT podlegający odzyskaniu zgodnie z ustawą o VAT nie będzie uważany za kwalifikowalny, nawet jeśli nie został faktycznie odzyskany przez beneficjenta, a jedynie zaistniała taka możliwość, wskazana w przepisach prawa. W takim przypadku VAT będzie zawsze wydatkiem niekwalifikowalnym.

2) Beneficjenci są zobowiązani zadeklarować we wniosku o dofinansowanie, czy będą mogli odliczyć poniesiony koszt podatku VAT. Jednocześnie zobowiązują się do zwrotu zrefundowanej w ramach projektu części poniesionego podatku VAT, **jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie lub odliczenie tego podatku.**

¹ Dz.U. Nr 84, poz. 712 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 6 grudnia 2006 r.”.

Komercjalizacja

Pod pojęciem komercjalizacji kryje się całokształt działań związanych z przenoszeniem wyników badań do praktyki gospodarczej i społecznej. Jest to zatem transfer i sprzedaż przez instytucje sfery nauki danej wiedzy technicznej lub organizacyjnej i związanego z nią know-how do sfery biznesu.

Istnieją trzy podstawowe sposoby komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych:

- Sprzedaż wyników prac badawczych i rozwojowych.
- Udzielenie licencji na wyniki prac B+R.
- Wniesienie wyników prac badawczych i rozwojowych do spółki.

Czynności wykonywane przez beneficjentów w ramach komercjalizacji mogą w związku z tym stanowić czynności opodatkowane VAT (jako czynności odpłatne). Wykonanie czynności opodatkowanych implikuje natomiast zakres odliczenia/zwrotu VAT naliczonego, a tym samym wysokość kwoty podatku VAT uznanej za kwalifikowaną w projekcie.

Kwalifikowalność VAT – zasady ogólne

Zgodnie z art. 7 rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 roku, podatek od towarów i usług będzie wydatkiem kwalifikowanym wyłącznie w sytuacji gdy został **rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez Beneficjenta**. Podatek VAT podlegający odzyskaniu zgodnie z ustawą o VAT² nie będzie uważany za kwalifikowany, **nawet jeśli nie został faktycznie odzyskany przez Beneficjenta, a jedynie zaistniała taka możliwość, wskazana w przepisach prawa**. W takim przypadku podatek VAT będzie zawsze wydatkiem niekwalifikowanym.

Warto w tym miejscu podkreślić, że zasady dotyczące kwalifikowalności podatku VAT należy stosować odpowiednio do wszystkich podmiotów (konsorcjantów) upoważnionych w ramach projektu do ponoszenia wydatków kwalifikowanych.

Wraz z wnioskiem o dofinansowanie Wnioskodawcy zostali zobowiązani do złożenia oświadczenia o kwalifikowalności VAT. W ww. oświadczeniu Wnioskodawca w oparciu o przepisy ustawy o VAT określał możliwość odliczenia/zwrotu poniesionego podatku VAT oraz składał deklarację zwrotu zrefundowanej części VAT w momencie zaistnienia przesłanek umożliwiających jego odzyskanie.

Zgodnie z zasadą ogólną podatek VAT może zostać uznany za kwalifikowalny jeśli Beneficjent nie ma prawnych możliwości odzyskania podatku VAT. Za „odzyskanie” podatku VAT rozumie się odliczenie go od podatku VAT należnego lub zwrot w określonych przypadkach, według warunków ściśle określonych przepisami Ustawy o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku (Dz.U. z 2004 Nr 54 poz. 535 z późniejszymi zmianami).

Rozpatrując krajowe przepisy odnoszące się do kwalifikowalności podatku VAT należy w szczególności zwrócić uwagę na:

- art. 88 Ustawy o podatku od towarów i usług zawierającego w ust. 1 katalog przypadków, kiedy odzyskanie podatku VAT przez podatników jest prawnie niemożliwe w żadnym wypadku,
- art. 86 ust.1 Ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podatnikom VAT przysługuje prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony w zakresie w jakim nabywane towary lub usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 (dalej „ustawa o VAT”).

Rozpatrując ww. artykuły należy w szczególności zwrócić uwagę na:

- status podatnika VAT – zgodnie z art. 15 ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami są podmioty wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat tej działalności. Warunkiem prawa obniżenia przez Beneficjenta podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony zgodnie z art. 86 Ustawy jest to, aby Beneficjent posiadał status podatnika VAT (jest to jeden z dwóch warunków jakie trzeba łącznie spełnić). Jeśli zatem Beneficjent nie spełnia ww. warunku, nie ma prawnej możliwości odzyskania podatku VAT i koszt ten może zostać uznany za kwalifikowalny w projekcie.
- związek zakupów z czynnościami opodatkowanymi - na mocy art. 86 Ustawy o podatku od towarów i usług odliczenie podatku VAT naliczonego od podatku VAT należnego jest możliwe wówczas, gdy nabywane przez Beneficjenta towary lub usługi będą służyły czynnościom opodatkowanym. Jeśli nabywane towary lub usługi związane są z czynnościami zwolnionymi z podatku VAT lub z czynnościami nie podlegającymi opodatkowaniu, wówczas prawo do odliczenia podatku VAT nie przysługuje. Związek nabywanych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi winien mieć charakter bezpośredni. W orzecznictwie wskazuje się, że nabycie towaru lub usługi musi następować w celu wykonywania czynności opodatkowanych – **innymi słowy między nabyciem towaru lub usługi a czynnościami podatnika musi zachodzić związek.**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. w art. 5 stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług **na terytorium kraju;**
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Wymienione wyżej czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Jak wynika z powyższych przepisów, a także z treści art. 7 ust. 2 i 8 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., opodatkowaniu podlegają co do zasady wyłącznie **czynności odpłatne**; czynności nieodpłatne podlegają opodatkowaniu wyłącznie w przypadkach wprost przewidzianych w ustawie.

W tym miejscu należy przypomnieć, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. dotyczy kilku rodzajów czynności, które spełniają definicję dostawy towarów i świadczenia usług. Z perspektywy prawa do odliczenia podatku naliczonego wyodrębnić należy czynności dające prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz czynności nie dające tego prawa.

Do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego ustawa zalicza wyłącznie:

- czynności odpłatne opodatkowane,
- czynności odpłatne, których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium Polski, ale które są opodatkowane, gdy są wykonywane na terytorium Polski (art. 86 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.),
- czynności nieodpłatne w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 2, 3 – 5 oraz 8 ust. 2 (prezenty małej wartości, próbki, drukowane materiały reklamowe, nieodpłatna dostawa towarów, przy nabyciu

lub wytworzeniu których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, świadczenie usług bez wynagrodzenia na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika)

Do czynności, które nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego należą:

- czynności odpłatne zwolnione od podatku na terytorium kraju,
- czynności odpłatne, których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium Polski, ale które są zwolnione, gdy są wykonywane na terytorium Polski,
- czynności nieodpłatne.

Kwestią bardziej złożoną jest tzw. odliczenie częściowe podatku VAT. Dlatego art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należy interpretować łącznie z art. 90 tej ustawy. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, **podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Przepis ten wprowadza zasadę bezpośredniej alokacji kwot podatku naliczonego do poszczególnych grup czynności, które są wykonywane w ramach działalności gospodarczej podatnika** (całego przedsiębiorstwa, bowiem ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie wprowadza „sektorowej” alokacji podatku naliczonego, do poszczególnych, wyodrębnionych rodzajów działalności). Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 4 listopada 2011 r. sygn. I FSK 1697/10: *„Należy zgodzić się ze stroną skarżącą, iż z powyższych przepisów [art. 90 ust. 1 – 3] wynika, że w pierwszej kolejności podatnik obowiązany jest do bezpośredniego przypisania podatku naliczonego do czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania. Dopiero, gdy takie bezpośrednie przyporządkowanie podatku do poszczególnych rodzajów czynności nie jest możliwe, pomocniczo należy stosować proporcję wynikającą z art. 90 ust. 2 ustawy o VAT. Natomiast nie ma racji strona skarżąca twierdząc, iż w rozpatrywanej sprawie art. 90 ust. 2 ustawy o VAT nie ma zastosowania, gdyż Bank jest w stanie dokonać bezpośredniego przypisania podatku naliczonego odpowiednio do czynności opodatkowanych i czynności zwolnionych.”*

Z powyższego wynikają dwa wnioski istotne dla przedmiotu niniejszego opracowania:

- 1) wykonanie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest uwarunkowane w pierwszej kolejności wykazaniem związku między wydatkiem, a wykonaniem czynności dającej prawo do odliczenia,
- 2) jeżeli wydatek pozostaje w związku z czynnościami dającymi i niedającymi prawa do odliczenia podatku naliczonego, zastosowanie znajduje wskaźnik określony zgodnie z art. **90 ust. 3, chyba że z kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury da się w sposób obiektywny wydzielić kwotę podatku związaną z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego.**

W przypadku, gdy Beneficjent dokonuje zarówno transakcji zwolnionych, jak i transakcji opodatkowanych podatkiem VAT, powinna ona przyporządkować podatek VAT naliczony od nabywanych przez siebie towarów lub usług do trzech grup:

- alokowanego bezpośrednio:
 - a) podatku VAT naliczonego wynikającego z zakupów związanych wyłącznie z wykonywaniem czynności opodatkowanych – w takim przypadku podatek VAT naliczony w całości podlega odliczeniu a co z tym idzie nie może zostać uznany za kwalifikowalny w projekcie,
 - b) podatku VAT naliczonego wynikającego z zakupów związanych wyłącznie z wykonywaniem czynności zwolnionych lub nie podlegających opodatkowaniu – w takim przypadku podatek

VAT naliczony w całości nie podlega odliczeniu a co z tym idzie może zostać uznany za kwalifikowalny w projekcie,

➤ alokowanego pośrednio:

- a) podatku VAT naliczonego wynikającego z zakupów związanych zarówno z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT, jak również z czynnościami, w związku z którymi prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT nie przysługuje – w takim przypadku podmiot może określać kwotę podatku naliczonego VAT podlegającego odliczeniu wyliczając tzw. strukturę sprzedaży (tzw. alokacja pośrednia), o której mowa w art. 90.

W świetle powyższego wyróżniamy alokację:

- 1) bezpośrednią;
- 2) pośrednią:
 - a) wskaźnik obrotów,
 - b) inne kryteria niż wskaźnik obrotów.

W tym miejscu warto podkreślić, że, że prawo wspólnotowe i orzecznictwo TSUE zezwala na odliczenie również w przypadku, gdy ów związek towaru lub usługi z czynnością opodatkowaną ma charakter ekonomiczny, funkcjonalny, a nie koniecznie realny.

Prawo UE nie wyznacza – nie ogranicza – prawa do odliczenia w przypadku, gdy towar (usługa) służy również działalności spoza zakresu podatku od wartości dodanej.

Ustawodawca krajowy postanowił, aby przy ustalaniu wartości czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku, nie była uwzględniana wartość czynności niepodlegających opodatkowaniu.

Brak jest bowiem - przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tego zagadnienia - podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, przez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków”.

W świetle polskiego prawa podatkowego przy analizie prawa do odliczenia podatku naliczonego należy pomijać fakt wykorzystywania towaru do czynności nieobjętych zakresem ustawy, jeżeli towar lub usługa może – choćby w znikomym zakresie i tylko potencjalnie – służyć działalności opodatkowanej.

Na Beneficjencie ciąży obowiązek odrębnego określenia kwot podatku naliczonego - wynikającego z faktur zakupowych – i powiązanie konkretnych wydatków z planowanymi lub osiągniętymi rezultatami.

W celu uzyskania wiążącej Interpretacji Indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w planowanym do realizacji bądź realizowanym już projekcie, NCBR proponuje wystąpienie z wnioskiem do Izby Skarbowej. Interpretacja, o której mowa wyżej pozwoli na uzyskanie informacji czy przy realizacji projektu Beneficjent działa w charakterze podatnika VAT.

Warto przy tym podkreślić, że brak zgłoszenia rejestracyjnego podmiotu w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług, nie jest tożsame z nie uznaniem Beneficjenta za podatnika. Podobnie jak fakt rejestracji jako podatnika VAT, nie przesądza o uznaniu Beneficjenta w określonym obszarze działań za podmiot występujący w charakterze podatnika.

W każdym indywidualnym przypadku należy zatem przeanalizować czy aktywność podejmowana przez Beneficjenta w ramach projektu, w tym komercjalizacja wyników, może zostać uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT.

Przez działalność gospodarczą rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na **zamiar** wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Wykonanie prawa do odliczenia może nastąpić, jeżeli towar lub usługa jest lub ma być wykorzystywany do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego. **Wykonanie tego prawa opiera się na zamiarze podatnika, co wyraźnie wynika choćby z art. 91 ust. 7 do 7c, a w szczególności z ust. 7d.** Zgodnie z tym przepisem w przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od towarów i usług, innych niż wymienione w ust. 7a i 7b, w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów, **nabytych z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do obniżenia podatku należnego** lub do czynności, w stosunku do których prawo do obniżenia podatku należnego nie przysługuje, i niewykorzystanych zgodnie z takim zamiarem do dnia tej zmiany, korekty podatku naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okresy rozliczeniowe, w których wystąpiła ta zmiana.

Prawo do odliczenia kreuje zamiar podatnika wykorzystania towaru do czynności opodatkowanych, nawet jeżeli ostatecznie do tego wykorzystania nie dojdzie z przyczyn pozostających poza kontrolą podatnika.

Istotne z punktu widzenia poruszonego wątku, są tezy które zawarte zostały w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP3/443-465/13-2/LK z dnia 16 sierpnia 2013 r. Udzielona podatnikowi interpretacja dotyczyła zagadnienia przysługiwania podatnikowi prawa do odliczenia od zakupów towarów i usług dokonywanych w trakcie realizacji projektu związanych z wykonywaniem w przyszłości czynności opodatkowanych³. Podatnik zwrócił się do organu z zapytaniem, czy ma możliwość dokonywania odliczenia podatku naliczonego od zakupów środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów oraz usług, dokonywanych w trakcie realizacji projektów, których finalnym celem jest świadczenie przez podatnika w przyszłości usług opodatkowanych VAT na zasadach komercyjnych. W przedmiotowej interpretacji Minister Finansów stwierdził „*Ustawa o podatku od towarów i usług ustanawia zasadę tzw. niezwłocznego odliczenia podatku naliczonego. Zasada ta wyraża się tym, że podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego nie musi czekać aż nabyty towar lub usługa zostaną odsprzedane lub efektywnie wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej.*

Istotna jest intencja nabycia, jeśli dany towar ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych wówczas – po spełnieniu wymienionych w art. 86 ustawy wymogów formalnych – odliczenie jest prawnie dozwolone, oczywiście jeżeli nie wyłączają go inne przepisy ustawy lub aktów wykonawczych.

W każdym więc przypadku należy dokonać oceny, czy intencją określonej czynności, z którą łączą się skutki podatkowo-prawne było wykonywanie czynności opodatkowanych. Z ogólnie przyjętej definicji „zamiaru” wynika, że jest to projekt, plan czy intencja zrealizowania czegoś.

³ Projekt - będący przedmiotem wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej – realizowany był w ramach POIG

Istotą zamiaru są intencje jakie przyświecają dokonywanym czynnościom, jak i cel, który dana osoba ma osiągnąć dokonując tych czynności. (...)

Poniesienie wstępnych wydatków inwestycyjnych w celu i z zamiarem rozpoczęcia przyszłej opodatkowanej działalności gospodarczej należy również uznać za działalność gospodarczą.

W świetle powyższego stwierdzić należy, iż każdy, kto dokonuje nabycia towarów i usług, które zmierzają do przyszłego wykorzystania ich do wykonywania czynności opodatkowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej bez względu na to jakie faktycznie będą efekty tej działalności należy uznać – w momencie ich nabycia – za związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

Wnioskodawca po zakończeniu projektów POIG 5.2 BPO oraz POIG 5.2 ERP będzie świadczył w pełni odpłatne usługi objęte w tej chwili etapem I i II. Tym samym bezpośrednio na bazie opracowanych produktów, infrastruktury nabytej w ramach projektów (komputery, inwestycje w lokale biurowe, systemy informatyczne itp.) wystąpi sprzedaż opodatkowana, o której mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Po przeanalizowaniu powyższego z uwagi na spełnienie podstawowej pozytywnej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia podatku naliczonego, jaką jest związek zakupów z wykonywaniem w przyszłości czynności opodatkowanych (tj. sprzedaż usług wdrożeniowych), Wnioskodawcy przysługuje pełne prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu towarów i usług wykorzystywanych do realizacji opisanego projektu.”⁴

Powyższe oznacza to, że podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie musi czekać aż nabyty towar lub usługa zostaną odsprzedane lub efektywnie wykorzystane do wykonania czynności opodatkowanych. Istotna jest intencja nabycia – jeśli dany towar lub usługa ma służyć wykonywaniu działalności opodatkowanej VAT, wówczas odliczenie jest prawnie dozwolone.

⁴ W przedmiotowej interpretacji przywołane zostały również inne interpretacje, odnoszące się do zamiaru podatnika, wykorzystania nabytych towarów i usług do czynności podlegających opodatkowaniu: „Na potwierdzenie swojego stanowiska Spółka pragnie przywołać interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 marca 2009 r. (znak ILPP2/443-5/09-2/JK), w którym organ podatkowy potwierdził prawo do odliczenia, stwierdzając, że z uwagi na związek zakupów z wykonywaniem w przyszłości czynności opodatkowanych, wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT wynikającego z faktur zakupu towarów i usług wykorzystywanych do realizacji projektu, i to nawet w przypadku, gdy po zakończeniu projektu, z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy, planowana sprzedaż opodatkowana VAT nie zostałaby zrealizowana w szczególności, jak wskazał organ podatkowy, skoro zamierzeniem projektu jest jego komercjalizacja, to nie ma znaczenia źródło finansowania przedmiotowego projektu, lecz założenie wykorzystania jego wyników do czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Podobne stanowisko wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w Interpretacji z dnia 6 października 2009 r. (sygn. IBPP2/443-553/09/RSz), potwierdzając możliwość odliczenia podatku naliczonego w przypadku wystąpienia sprzedaży opodatkowanej w okresie późniejszym. Również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 2 czerwca 2009 r. (sygn. IPPP3 443-47/09-6/JF) wskazał, że nabycie towarów i usług, które zmierzają do przyszłego wykorzystania ich dla czynności opodatkowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej bez względu na to jakie faktycznie będą efekty tej działalności, należy uznać za związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Warto powołać również interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 marca 2011 r. (sygn. ILPP2/443-2052/10-5/JK), w której organ podatkowy nie zgodził się z wnioskodawcą. Ten ostatni uważał, że nie przysługuje mu prawo do odliczenia w związku z projektem dotacyjnym, mimo że przy wykorzystaniu środków sfinansowanych z dotacji zamierzał wykonywać (po zakończeniu projektu) czynności opodatkowane. Dyrektor Izby Skarbowej uznał jednak iż każde nabycie towarów i usług, które zmierza do przyszłego wykorzystania ich dla czynności opodatkowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, bez względu na to jakie faktycznie będą efekty tej działalności, należy uznać w momencie ich dokonania za związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Dla określenia prawa do odliczenia podatku naliczonego, istotny jest bowiem zamiar z jakim dokonywany jest zakup towaru lub usługi. Skoro więc projekt realizowany był z założeniem, że po przeprowadzeniu procedur dotacyjnych będzie służył czynnościom podlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT, to prawo do odliczenia istnieje. Nie ma, więc w tej sytuacji znaczenia źródło finansowania przedmiotowego projektu, lecz założenie wykorzystania jego wyników do czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Organ podatkowy wskazał również, że bez względu na fakt czy realizacja projektu odniesie zamierzony skutek, to w momencie nabycia towarów i usług zachowana pozostanie pierwotna intencja ich dokonania zostają one nabyte celem wykonywania czynności opodatkowanych. Jeżeli nawet podatnik z tytułu realizacji projektu nie osiągnąłby żadnych przychodów z powodów obiektywnych, to czynność opodatkowana nie wystąpi nie dlatego, że świadomie zmienił on pierwotne przeznaczenie nabytych towarów i usług, lecz dlatego, że wskutek niezależnych od niego czynników, wykorzystanie ich do czynności opodatkowanych stało się niemożliwe. Analogiczne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 24 lutego 2011 r. (ILPP2/443 1907/10-4/TW).”

Jeżeli w trakcie rozliczeń podatku Beneficjent uznał, że jest prawdopodobne uzyskanie rezultatów dających się skomercjalizować odpłatnie, będzie mógł skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Konkretyzacja zamiaru

Jak już wskazano powyżej, prawo do odliczenia kreuje zamiar podatnika wykorzystania towaru do czynności opodatkowanych. Samo wyrażenie zamiaru wykorzystania nabytych towarów i usług do wykonania określonych czynności, może nie być wystarczające, jeżeli uzyskanie planowanej komercjalizacji w ocenie beneficjenta jest mało prawdopodobne⁵.

Prawo do odliczenia powinno być potwierdzone następczymi działaniami podatnika, który wyrażony uprzednio zamiar skonkretyzuje. Organy podatkowe uzależniają prawo do odliczenia podatku naliczonego, od sekwencji zdarzeń, które nastąpiły już po:

- 1) wyrażeniu przez podatnika, zamiaru wykorzystania nabytego towaru do czynności opodatkowanych
- 2) skorzystaniu z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Dopiero okoliczności, które wystąpiły później potwierdzają lub wykluczają prawo podatnika do przysługiwania prawa do odliczenia już w momencie nabycia towaru, zgodnie z jego pierwotnym zamiarem.

⁵ Na przykładzie nabywania „bankowozów” przez podatników, można wyróżnić jeszcze jedną istotną przesłankę, od której uzależnione jest skorzystanie przez podatnika z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Organy podatkowe wymagają bowiem, aby podatnik dokonał konkretyzacji uprzednio wyrażonego zamiaru. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10 maja 2012 r. sygn. IPTPP4/443-97/12-5/OS, organ stwierdził **„Skoro bowiem prawo to przysługuje (prawo do odliczenia podatku naliczonego) w związku z leasingiem oraz zakupem pojazdu o specjalnym przeznaczeniu i nabyciem paliwa do jego napędu, wykorzystywanie bankowozu do celów innych niż jego przeznaczenie, wyklucza możliwość skorzystania z niego. Należy wskazać, że aby móc odliczyć w pełnej wysokości podatek naliczony związany z leasingiem oraz zakupem samochodu o specjalnym przeznaczeniu (np. bankowozu) i podatek naliczony przy zakupie paliwa służącego do jego napędu, pojazd ten winien służyć działalności opodatkowanej podatnika i to takiej, w której wykorzystywanie tego typu pojazdu jest konieczne. Tytułem przykładu należy wskazać wykorzystywanie bankowozu do świadczenia usług przewozu utargu. Nie jest natomiast - w ocenie tut. organu - taką działalnością prowadzenie przez Wnioskodawczynię działalności w zakresie usług budowlanych, z którym wiąże się przewożenie m.in. gotówki na wypłaty, jak również do przemieszczania się podatnika i jego pracowników do miejsc związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w przedmiocie usług budowlanych.**

Reasumując należy stwierdzić, że w świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego Wnioskodawczyni nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia w pełnej wysokości podatku naliczonego zawartego w fakturze dokumentującej zakup pojazdu specjalnego będącego przedmiotem wniosku oraz zawartego w fakturach dokumentujących poszczególne raty leasingowe. W konsekwencji Zainteresowanej nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do napędu tego samochodu w okresie do dnia 31 grudnia 2012 r. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do napędu tego samochodu w okresie od dnia 1 stycznia 2013 r. również nie będzie przysługiwało.,,

W powołanej interpretacji indywidualnej, podatnik nabył pojazd specjalny (bankowóz typu C), z zamiarem wykorzystywania go w prowadzonej działalności gospodarczej (do wykonywania czynności opodatkowanych – usługi budowlane). Skorzystał – na podstawie art. 86 ust. 1 – z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Organ odmówił podatnikowi jednak prawa do odliczenia, twierdząc, że choć pojazd jest wykorzystywany do działalności gospodarczej podatnika, jednak nie jest to ten rodzaj działalności w której wykorzystywanie tego typu pojazdu jest konieczne.

Przenosząc powyższe na grunt realizowanych przez Beneficjentów projektów, samo wyrażenie we wniosku o dofinansowanie Projektu (we wskaźnikach rezultatu) zamiaru komercjalizacji planowanych rezultatów, może nie być wystarczające, do skorzystania przez Beneficjenta z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Dopiero w trakcie trwania Projektu, na skutek wyrażenia zainteresowania daną technologią lub wynikami badań, zamiar wyrażony we wniosku o dofinansowanie ulegnie konkretyzacji. Beneficjent będzie w stanie stwierdzić, na podstawie obiektywnych przesłanek, iż realizowany projekt uzyskał zakładany potencjał komercjalizacyjny.

Zgodnie z powyższym, jeżeli Beneficjenci w oświadczeniu o kwalifikowalności VAT dopuszczali możliwość komercjalizacji planowanych rezultatów Projektu jednak zaniechali odliczenia podatku naliczonego, mogą w trakcie trwania Projektu, dokonać „odliczenia” podatku naliczonego poprzez korektę deklaracji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ⁶.

Reasumując sam zamiar komercjalizacji wyrażony w wniosku o dofinansowanie (wskaźnikach rezultatu) może nie być wystarczający, a równie istotne z punktu widzenia wykonania prawa do odliczenia mogą być późniejsze okoliczności, które wystąpią w trakcie realizacji Projektu.

Wyodrębnienie podatku naliczonego w Projekcie związanego z poszczególnymi rezultatami.

W ramach projektu należy dokonać dla celów podatku od towarów i usług wyodrębnienia rezultatów:

⁶ Ocena prawa do odliczenia podatku naliczonego dokonywana powinna być w oparciu o zamiar Beneficjenta odzwierciedlony we wniosku o dofinansowanie (wskaźniki rezultatu). Beneficjent, który odliczał podatek w trakcie realizacji projektu (pomimo złożonego oświadczenia o kwalifikowalności VAT), potwierdza tym samym istnienie przesłanek prawa do odliczenia – na moment ubiegania się o dofinansowanie. Jeżeli Beneficjent wskazał we wskaźnikach rezultatu komercjalizację ale nie odliczał podatku naliczonego - chcąc następnie skorzystać z przysługującego mu prawa - organy podatkowe przyjmują, że powinien skorygować deklarację VAT. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 lipca 2013 r. sygn. IPPP2/443-640/13-2/MM, podatnik zadeklarował zamiar dokonania – w ramach prowadzonego projektu - wdrożeń programów operacyjnych oraz zgłoszeń patentowych. Na etapie realizacji projektu nie był jednak w stanie przewidzieć rezultatów podejmowanych zadań badawczych. W trakcie trwania projektu, nie dokonywał odliczenia kwot podatku naliczonego wynikającego z otrzymanych faktur dokumentujących nabycie towarów i usług związanych z jego realizacją. W wydanej interpretacji organ podatkowy stwierdzając, iż Podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w fakturach zakupu towarów i usług wykorzystywanych do realizacji Projektu z zamiarem ich późniejszej komercjalizacji, przyznał Podatnikowi prawo do dokonania korekty rozliczeń podatku od towarów i usług, za okres, w którym to prawo przysługiwało, zgodnie z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przepis ten stanowi, że jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w terminach, o których mowa w ust. 10, 11, 12, 16 i 18, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego. W uzasadnieniu przedmiotowej interpretacji stwierdzono: „Istotna jest więc intencja nabycia – jeśli dany towar ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych, wówczas – po spełnieniu wymienionych w art. 86 ustawy o VAT wymogów formalnych – odliczenie jest prawnie dozwolone, oczywiście jeżeli nie wyłączają go inne przepisy ustawy lub aktów wykonawczych. Zatem, jeśli towary i usługi, przy nabyciu których naliczono podatek, są (mają być) wykorzystywane wyłącznie do prowadzenia działalności opodatkowanej, wówczas podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia całości podatku. Prawo to może zostać zrealizowane w terminach określonych w art. 86 ust. 10-13 ustawy o VAT. Podkreślić należy, że ustawodawca stworzył również mechanizmy, które nakazują podatnikowi korektę podatku naliczonego w przypadku, gdyby dokonane przez niego odliczenie podatku z tytułu zrealizowanych zakupów okazało się w przyszłości z różnych względów nieuzasadnione. (...) Ponadto, co również wynika z powołanych wyżej przepisów, biorąc pod uwagę, iż Wnioskodawca nie odliczał kwot podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług, w zakresie realizacji opisanego Projektu, powinien on jako podatnik podatku od towarów i usług dokonać korekt deklaracji podatkowych VAT-7, za okres opisany w art. 86 ust. 13 ustawy o VAT.”

- 1) niekomercjalizowanych;
- 2) komercjalizowanych odpłatnie;
- 3) komercjalizowanych nieodpłatnie

- i jeżeli to możliwe związanego z nimi podatku naliczonego.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie określa charakteru związku, jaki ma zachodzić między wydatkiem a wykonaniem czynności dającej prawo do odliczenia podatku naliczonego. W płaszczyźnie językowej przepis stanowi tylko o „wykorzystaniu” towaru lub usługi do czynności opodatkowanych. W szczególności ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie przyjmuje wprost znanego systemowi polskiego prawa podatkowego podziału na koszty pośrednie i bezpośrednie (jak w podatku dochodowym od osób prawnych). Nie posłużono się w ustawie wyrażeniami „bezpośrednio”, „wyłącznie”. Ustawodawca wskazał jedynie, że prawo do odliczenia przysługuje „w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane” do wykonywania czynności opodatkowanych.

Przyjmując za punkt wyjścia językową treść przepisu należy uznać, że związek z czynnościami „opodatkowanymi” zachodzi, gdy nabyty towar lub usługą są lub mają być choć w minimalnym stopniu wykorzystywane do wykonywania tych czynności. Ustawa nie wprowadza szczególnego rozróżnienia między silniejszym i słabszym związkiem między wykorzystaniem towaru lub usługi a czynnością opodatkowaną, zatem nie wydaje się uprawnione wywodzenie takiego rozróżnienia w drodze wykładni (*lege non distinguente nec nostrum est distinguere*). Oznacza to, że już minimalne, zamierzone (jak wynika z art. 91 ust. 7d ustawy) wykorzystanie towaru lub usługi do czynności dającej prawo do odliczenia podatku naliczonego, skutkuje powstaniem uprawnienia określonego art. 86 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W wyroku z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, ETS stwierdził, iż artykuł 2 Pierwszej Dyrektywy i artykuł 17 ust. 2, 3 i 5 Szóstej Dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w taki sposób, aby warunkiem odliczenia przez podatnika podatku VAT oraz podstawą do ustalenia zakresu tego prawa było zasadniczo istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną transakcją nabycia a daną transakcją (lub transakcjami) sprzedaży, uprawniającymi do dokonania odliczenia. Dalej Trybunał uznał, że podatnik nie może odliczyć całego podatku od wartości dodanej nałożonego na opodatkowany zakup usług, jeżeli nie zostały one wykorzystane na cele dokonania transakcji uprawniającej do odliczenia, ale w kontekście działalności, która jest jedynie konsekwencją dokonania takiej transakcji, chyba że podatnik ten może dowieść za pomocą obiektywnego dowodu, że wydatki związane z zakupem takich usług stanowią część różnych kosztów transakcji sprzedaży opodatkowanej.

W orzecznictwie sądowym dopuszcza się jednak wykonanie prawa do odliczenia w oparciu o pośredni związek nabycia towarów i usług z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W wyroku NSA z dnia 29 marca 2011 r. sygn. I FSK 571/10 Sąd wskazał: *„Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa materialnego, należy podkreślić, że Sąd I instancji uzasadnił swoje stanowisko, w którym przyznał Spółce prawo do odliczenia podatku naliczonego od ponoszonych, wymienionych we wniosku wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego w drodze publicznej emisji akcji oraz debiutem na giełdzie, przede wszystkim tym, że wydatki te stanowią czynności, które służą prowadzeniu działalności opodatkowanej. Przedmiotowe wydatki o charakterze ogólnym, związane z szeroko rozumianą działalnością gospodarczą nie są bezpośrednio powiązane z emisją akcji, ale przyczyniają się one do generowania przez podatnika obrotu podlegającego opodatkowaniu, stąd Spółka na podstawie art. 86 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zachowała prawo do odliczenia podatku. Poniższe stanowisko, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zasługuje na aprobatę, zgodnie bowiem z art. 86 ust 1 ustawy o VAT podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. W wyroku z 26 maja 2005r w sprawie C-465/03 Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz, na który powołał się autor skargi kasacyjnej, ETS stwierdził, że jakkolwiek emisja nowych akcji nie stanowi*

czynności należącej do zakresu przedmiotowego art. 2 pkt 1 VI Dyrektywy, to art. 17 ust 1 i 2 przyznaje prawo do odliczenia całego podatku od wartości dodanej obciążającego wydatki poniesione przez podatnika w związku z różnymi świadczeniami wykonanymi na jego rzecz w ramach emisji akcji, o ile wszystkie czynności dokonane przez tego podatnika w ramach jego działalności gospodarczej są opodatkowane.

Koniecznym warunkiem odliczenia VAT jest zatem istnienie związku pomiędzy zakupami a transakcją opodatkowaną. Jednakże nie zawsze związek ten musi być tego rodzaju, by można było przypisać bezpośrednio dany wydatek do konkretnej transakcji opodatkowanej. W przypadku bowiem tzw. kosztów ogólnych, które stanowią element cenotwórczy w działalności gospodarczej podatnika, wydatki na ten cel zachowują także bezpośredni związek z działalnością, a podatnik ma prawo do odliczenia VAT z tytułu tych zakupów w takim zakresie, w jakim działalność ogólna daje prawo do odliczenia VAT⁷. Owa „bezpośredniość” bywa zatem w orzecznictwie rozumiana dosyć szeroko⁷.

Należy również zwrócić uwagę na istniejące zagrożenie, wynikające z podnoszonego niekiedy w orzecznictwie TSUE i NSA zasadniczego celu nabycia towaru, jako przesłanki wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jak wyżej wskazano, art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie posługuje się tym kryterium, ale raczej „zakresem” wykorzystania towaru. Zakres ten – gdy nie można go określić w sposób obiektywny – wyznacza wskaźnik obliczony zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., z uwzględnieniem też uchwały NSA (tj. po wyłączeniu czynności nieobjętych zakresem ustawy).

Pogląd ten opiera się na założeniu, że o prawie do odliczenia podatku naliczonego decyduje zasadniczy cel, w jakim podatnik nabywa towar lub usługę. W wyroku z dnia 23 lipca 2010 r. sygn. I FSK 572/10 NSA wskazał, że: „Orzecznictwo ETS wielokrotnie wskazywało, że wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny, pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi (zob. orzeczenie w sprawie C-291/92 "podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku przypadającego do zapłaty kwoty podatku VAT należnego lub do zapłaty od danej rzeczy, pod warunkiem, iż jest ona wykorzystywana na potrzeby transakcji opodatkowanych", podobnie w sprawie C-302/93 "jeżeli podatnik świadczy usługi na rzecz innego podatnika, który korzysta z nich do celów transakcji zwolnionej, temu ostatniemu nie przysługuje prawo do odliczenia zapłaconego VAT naliczonego" oraz w sprawie C-4/94 " w sytuacji, gdy podatnik świadczy usługi na rzecz innego podatnika, który wykorzystuje je w związku z transakcją zwolnioną, temu ostatniemu nie przysługiwało prawo do

⁷ Do niedawna sporne w orzecznictwie zagadnienie prawa do odliczenia z tytułu wydatków związanych z emisją akcji wskazuje, że bezpośredniość związku towaru lub usługi z wykonywaniem czynności opodatkowanych winna być interpretowana szeroko. Za prawem do odliczenia w takim kontekście dość jednoznacznie opowiada się obecnie orzecznictwo NSA (por. wyrok z dnia 31 sierpnia 2011 r. sygn. I FSK 1017/10, z dnia 14 grudnia 2010 r. sygn. I FSK 13/10, z dnia 25 lutego 2011 r. sygn. I FSK 246/10, z dnia 29 marca 2011 r.). Podobnie zagadnienie związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych rozumiane było pod rządami poprzedniej ustawy; Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 kwietnia 2012 r. sygn. I SA/Kr 1753/11 (prawomocny): „Podobnie jeśli chodzi o kwestię związku wykazanych wydatków ze sprzedażą opodatkowaną wskazać należy, że z art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym obowiązującej do dnia 30 kwietnia 2004 r. wynika prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Wprawdzie cytowany przepis nie precyzuje charakteru w/w związku, należy jednak dokonać takiej jego wykładni, która pozwoli na zachowanie podstawowej i najistotniejszej cechy tego podatku, jaką jest jego neutralność dla podatnika. Wobec tego przyjąć należy, że każdy związek - zarówno bezpośredni, jak i pośredni - ze sprzedażą opodatkowaną, wykonywaną obecnie, uprzednio lub w przyszłości, winien być uwzględniony przy ocenie istnienia uprawnienia podatnika do obniżenia podatku należnego o naliczony przy nabyciu towarów i usług, tylko wówczas bowiem będzie możliwa jego realizacja (por.: wyrok NSA z dnia 15 grudnia 1999 r., sygn. akt III SA 5176/98, LEX nr 40702, wyrok NSA z dnia 22 lutego 2000 r., sygn. akt III SA 7776/98, Biuletyn Skarbowy 2000, nr 5, s. 28, wyrok NSA z dnia 28 października 2003 r., III SA 1693/02 LEX nr 81579, wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2006 r., sygn. akt I FSK 396/06). Istotne jest również to, że w chwili realizacji prawa do odliczenia nie musi być jeszcze spełniona przesłanka wykorzystania towaru lub usługi do sprzedaży opodatkowanej. Wystarczającym jest, że - przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej oraz planowanej przez podatnika działalności gospodarczej - z okoliczności towarzyszących nabyciu danego towaru lub usługi wynika, iż zakup ten został dokonany w celu jego wykorzystania w ramach działalności opodatkowanej podatnika (tak: wyrok WSA w Opolu z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Op 376/08, LEX nr 510699).

odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu tych usług, **nawet jeśli docelowym efektem transakcji ma być przeprowadzenie transakcji opodatkowanej**").

(...)Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że nabyty przez Miasto P. towar ma być przeznaczony na realizację zadań publicznych, czyli na cele "konsumpcyjne" z punktu widzenia zadań samorządu terytorialnego: drogi publiczne, urządzenia energetyczne i zbiornik retencyjny.

Miasto P. jest w tym przypadku ostatnim ogniwem łańcucha zdarzeń gospodarczych, "konsumentem", nie mającym zamiaru wykorzystania nabytego towaru dla prowadzenia działalności gospodarczej.

Z tego względu brak możliwości odliczenia podatku naliczonego jest zgodny z istotą podatku od towarów i usług".

Przenosząc powyższy pogląd na grunt realizacji Projektu przez Beneficjenta, w każdym przypadku należy badać „zasadniczy cel” w jakim nabywane są towary i usługi. W przypadku dokonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu (np. realizacja zadań statutowych) oraz dokonanie obok nich również czynności opodatkowanych (incydentalnie) - należałoby stwierdzić, że choć ponoszone wydatki mogą przyczynić się do wykonania czynności opodatkowanych, to zasadniczym ich celem jest realizacja zadań statutowych (czynności nieodpłatne, nie dające prawa do odliczenia podatku naliczonego), a nie wykonywanie usług opodatkowanych. Jeżeli zatem komercjalizacja jest ubocznym (nieprzewidywanym) efektem prowadzonego projektu, Beneficjent może uznać, że prawo do odliczenia mu nie przysługuje.

Jak podkreśla się w orzecznictwie TSUE odliczenie przysługuje w odniesieniu do wydatków, które mają związek z czynnościami opodatkowanymi, rozumiany w ten sposób, że cena nabycia towaru lub usługi stanowi część kosztu czynności opodatkowanej. W wyroku TSUE z dnia 16 lutego 2012 r. C-118/11 TSUE stwierdził:

„46 Jeżeli chodzi o transakcję polegającą na nabyciu usługi, taką jak najem pojazdu samochodowego, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy **konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia** (wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Prawo do odliczenia zostaje również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego **kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług**. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (wv. wyrok w sprawie SKF, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W obydwu przypadkach wspomnianych w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego **działalności gospodarczej** (wv. wyrok w sprawie SKF, pkt 60).

57 Należy również sprecyzować, że to nabycie dobra przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu podatku VAT i w konsekwencji mechanizm odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystywanie dobra determinuje jedynie **zakres początkowego odliczenia**, do którego ma prawo podatnik (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 15)".

Zatem choć jak wskazano wyżej, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie przyjmuje znanej podatkom dochodowym koncepcji kosztów pośrednich i bezpośrednich, to taki podział wprowadza orzecznictwo

TSUE. W tym kontekście należałoby uznać, że sporne z organem podatkowym wydatki nie stają się elementem ceny usług opodatkowanych (bezpośrednio ani jako „koszty ogólne”)

Jak zasygnalizował TSUE w pkt 57 powyższego orzeczenia, określony na moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego zakres wykorzystania towaru lub usługi jest jedynie „początkowym odliczeniem”.

Wyodrębnienie bezpośrednie

Zgodnie z art. 90 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w art. 90 ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku naliczonego, z zastrzeżeniem ust. 10. W przypadku, gdy podatnik, na podstawie art. 90 ust. 1 Ustawy, nie jest w stanie dokonać bezpośredniego przyporządkowania podatku naliczonego czynnościom, w związku z wykonywaniem których odliczenie podatku naliczonego jest możliwe, i czynnościom, w związku z wykonywaniem których podatnik nie ma prawa do odliczenia, wówczas zastosowanie znajdzie zasada rozliczenia proporcjonalnego określona w ust. 2. **Przepis ten przewiduje wyraźnie, iż może on zostać zastosowany tylko wówczas, gdy podatnik nie jest w stanie wyodrębnić kwot, o których mowa w ust. 1. Oznacza to, iż jeżeli podatnik jest w stanie przyporządkować w sposób bezpośredni cały podatek naliczony odpowiednio czynnościom umożliwiającym odliczenie i czynnościom niedającym prawa do odliczenia podatku naliczonego, wówczas rozliczenia proporcjonalnego określonego w art. 90 ust. 2 się nie stosuje. Przepis ten wyraźnie przewiduje możliwość wyodrębnienia części podatku naliczonego z faktury.**

Zgodnie z zasadą bezpośredniej alokacji jeżeli podatnik może dokonać bezpośredniego przyporządkowania podatku naliczonego tylko w odniesieniu do części podatku naliczonego, wówczas rozliczenie proporcjonalne może zostać zastosowane w stosunku do pozostałej części podatku naliczonego. Jeśli tylko możliwe jest wyodrębnienie kwot podatku związanego z czynnościami poszczególnego rodzaju, co do zasady, należy go dokonać. Obowiązek wyodrębnienia kwot podatku przypisywanych do poszczególnych rodzajów czynności (opodatkowane - zwolnione) ma charakter bezwzględny. Ustawa stanowi o tym, że podatek winien być wyodrębniony w przypadku, gdy podatnik wykonuje zarówno czynności dające prawo do odliczenia, jak i czynności, w związku z którymi nie przysługuje takie prawo. **Jeżeli zatem istnieją obiektywne sposoby dokonania takiego wyodrębnienia podatnik jest obowiązany takiego wyodrębnienia dokonać⁸.**

⁸ W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 września 2013 r. sygn. IPTPP4/443-466/13-4/BM podatnik wskazywał, iż końcowym wynikiem projektu badawczego, który zostanie udostępniony na rynku, będą publikacje w czasopiśmie o zasięgu międzynarodowym oraz bezpłatnie przekazane patenty. Rezultaty projektu zostaną dodatkowo rozpowszechnione na krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych. Na etapie realizacji projektu nie był jednak w stanie określić w jakim stosunku zakupione towary i usługi służy sprzedaży tylko opodatkowanej. Podatnik uznał, iż powinien odliczać podatek VAT od zakupionych towarów i usług wskaźnikiem struktury. Ponieważ końcowym wynikiem projektu będą publikacje w czasopiśmie zagranicznych i krajowych, a dodatkowo rezultaty projektu zostaną rozpowszechnione na krajowych i międzynarodowych konferencjach. Rezultatami projektu będą również wzrost zatrudnienia dla osób pracujących w projekcie oraz o ile projekt się zakończy sukcesem, możliwość zgłoszeń patentowych do zastosowania w praktyce. W przedmiotowej interpretacji organ stwierdził, że „Mając na uwadze powołane wyżej przepisy, należy zauważyć, że obowiązkiem podatnika w pierwszej kolejności jest przypisanie konkretnych wydatków do określonego rodzaju sprzedaży, z którymi wydatki te są związane. Podatnik ma zatem

Wyodrębnienie pośrednie

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 173 ust. 1 Dyrektywy 112 w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, **dla wszystkich transakcji** dokonanych przez podatnika. Zgodnie zaś z art. 173 ust. 2 Dyrektywy 112 państwa członkowskie **mogą przedsięwziąć następujące środki:**

- a) zezwolić podatnikowi na określenie proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych sektorów prowadzona jest osobna księgowość;
- b) zobowiązać podatnika do określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów;
- c) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia **w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług;**
- d) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia zgodnie z zasadą przewidzianą w ust. 1 akapit pierwszy, w odniesieniu do wszystkich towarów i usług wykorzystywanych do wszystkich transakcji, o których tam mowa;
- e) postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznacznej wartości, będzie on uważany za zerowy.

Jak już wskazano, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot podatku, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. **Proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi**

obowiązek odrębnego określenia, z jakim rodzajem działalności będzie związany podatek wynikający z otrzymanych faktur zakupu, czyli dokonania tzw. bezpośredniej alokacji.

Jeżeli istnieje możliwość przyporządkowania zakupów do poszczególnych rodzajów czynności tj. opodatkowanych lub zwolnionych od podatku, to podatnikowi, zgodnie z cytowanym przepisem art. 86 ust. 1 ustawy, przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w części, w jakiej poniesione wydatki służą do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Natomiast nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w części, w jakiej poniesione wydatki służą do wykonywania czynności zwolnionych od podatku VAT.

Natomiast w sytuacji, gdy dany zakup wykorzystywany jest zarówno do czynności opodatkowanych podatkiem, jak i do czynności zwolnionych od podatku, a ponadto nie ma obiektywnej możliwości przyporządkowania dokonywanych zakupów do jednego konkretnego rodzaju prowadzonej działalności, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur VAT dokumentujących poniesione wydatki przy zastosowaniu współczynnika struktury sprzedaży, stosownie do art. 90 ust. 2 ustawy.

Reasumując, skoro zakupy związane z realizacją projektu pn. „....” są związane zarówno z czynnościami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług jak i zwolnionymi od podatku, i Wnioskodawca nie jest w stanie bezpośrednio przyporządkować kwot podatku do czynności opodatkowanych i zwolnionych, Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupów związanych z tym projektem, z faktur wystawionych na Wnioskodawcę, przy zastosowaniu współczynnika struktury sprzedaży, ustalonej na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy.”

przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Przepisy art. 90 Ustawy przewidują, że w przypadku towarów wykorzystywanych zarówno do czynności dających jak i nie dających prawa do odliczenia, w braku możliwości określenia kwoty podatku związanego wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi – odliczenie podatku następuje **wyłącznie w oparciu o strukturę obrotów podatnika**. Ustawa nie określa kryteriów ani metod jakie musi stosować podatnik, należy jednak przyjąć, że muszą one zapewniać – w sposób obiektywny – alokację kwot podatku do danego rodzaju działalności, lub w przypadku realizacji Projektu – do poszczególnych efektów jego realizacji.

Dopuszcza się jednak stosowanie również innych – niż struktura obrotów podatnika - kryteriów odliczania podatku. W judykaturze, a w szczególności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dopuszcza się stosowanie alokowania podatku w oparciu o proporcję powierzchni budynku. W niektórych przypadkach możliwe jest ustalenie podatku podlegającego odliczeniu, a więc i niepodlegającego odliczeniu, poprzez zastosowanie np. klucza powierzchniowego, co umożliwia alokację podatku wg powierzchni wykorzystywanej do czynności opodatkowanych oraz czynności w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia. Jak wynika z wyroku TSUE z dnia 8 listopada 2012 r. C-511/10, w którym analizowano podobną sprawę (alokację w oparciu o powierzchnię budynku), takie rozwiązanie jest prawnie dopuszczalne. TSUE stwierdził, że *„(24)W związku z tym szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie temu, aby w ramach wykonywania wspomnianych kompetencji państwa członkowskie stosowały w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium inne niż metoda oparta na wielkości obrotu, w szczególności sporną w postępowaniu głównym metodę uwzględniającą powierzchnię, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje, iż ustalenie podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu.*

(25) W postępowaniu głównym to do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy owe warunki zostały spełnione.

(26) W konsekwencji na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że uprawnia on państwa członkowskie do stosowania w pierwszej kolejności jako kryterium podziału do celów obliczenia podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym użytku, kryterium innego niż kryterium oparte na wielkości obrotu, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczowej proporcjonalnej części odliczenia”.

Cytowany wyżej art. 90 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi, że odliczenie wskaźnikiem następuje, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie z faktury całości lub „części” kwoty podatku naliczonego. Ustawa nie określa jednak metody tego wyodrębnienia. **Stąd należy przyjąć, że polski ustawodawca nie skorzystał z przewidzianej prawem UE możliwości wprowadzenia alokacji podatku naliczonego z wykorzystaniem wskaźnika innego niż wynikający z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (strukturę obrotów podatnika).** Z wyroku NSA z dnia 4 listopada 2011 r. sygn. I FSK 1697/10, Sąd orzekł o jeszcze jednej istotnej sprawie: *„Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowo uznał Sąd I instancji, iż wskazany przez stronę skarżącą tzw. klucz alokacji nie stanowi obiektywnego narzędzia, które umożliwia podatnikowi dokonanie podziału podatku naliczonego na ten związany z czynnościami opodatkowanymi i związany z czynnościami zwolnionymi z opodatkowania.*

Słusznie Sąd I instancji stwierdził, iż przyjmowane przez stronę kryteria mogą opierać się na różnych parametrach jak np. ilość zawartych umów kredytowych, ilość pozyskanych klientów, wielkości udzielonych kredytów przez poszczególne placówki, wielkości otrzymanych wpłat od klientów Banku, powierzchnia placówek, liczby zatrudnionych osób itd.

Naczelnny Sąd Administracyjny uznał, iż stosowany przez Bank tzw. klucz alokacji nie daje możliwości obiektywnego tzn. niezależnego od woli strony i przyjętych przez nią kryteriów, określenia wartości podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi i czynnościami zwolnionymi. Przyjęcie bowiem różnych parametrów dla stworzenia klucza

alokacji, może prowadzić do uzyskania odmiennego wyniku czyli wielkości podatku naliczonego podlegającego rozliczeniu. Takie działanie podatnika nie mieści się w dyspozycji art. 90 ustawy o VAT.

Jak wskazano powyżej ustawa o podatku od towarów i usług w pierwszej kolejności nakłada na podatnika obowiązek bezpośredniego wyodrębnienia wielkości podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami [nie] opodatkowanymi. Jednak to wyodrębnienie winno być dokonane w oparciu o obiektywne kryterium. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego proponowany przez stronę klucz alokacji nie spełnia warunków do uznania go za takie obiektywne kryterium.

Przepis art. 90 ust. 1 ustawy o VAT stanowi implementację art. 17 ust. 5 VI Dyrektywy (obecnie art. 173 Dyrektywy 112/2006/WE). Wskazane normy prawne realizują zasadę neutralności, która zakłada, że całokształt działalności gospodarczej nie może być obciążony podatkiem VAT pod warunkiem, że sama w sobie działalność gospodarcza podlega opodatkowaniu”.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowo wystawiona faktura VAT jest takim "obiektywnym dowodem", o którym mowa w cytowanym wyroku ETS. Natomiast przymiotu tego nie posiada przyjęty przez Bank tzw. klucz alokacji, tworzony w oparciu o subiektywne tj. zależne od woli Banku parametry”.

Zastosowanie wskaźnika innego niż wynikający ze struktury obrotów zostało wprowadzone w prawie UE i prawie polskim od dnia 1 stycznia 2011 r. Dodany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. art. 86 ust. 7b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (dodany od dnia 1 stycznia 2011 r.), stanowi, że w przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz **wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.**

Przepis służy do określenia, jaka część podatku z faktury - związanej z nabyciem bądź poniesieniem nakładów na wytworzenie nieruchomości - stanowi podatek naliczony. Regulacja ta ma zastosowanie wówczas, gdy dana nieruchomość (której dotyczy podatek naliczony) nie jest wykorzystywana wyłącznie na cele działalności. Obejmuje on sytuacje, w których nieruchomość ma przeznaczenie mieszane, tzn. wykorzystywana jest zarówno na cele związane z działalnością, jak i na inne cele, w tym cele prywatne podatnika bądź jego pracowników.

Nie dotyczy ona sytuacji, gdy dana nieruchomość służy działalności prowadzonej przez podatnika, a jest to działalność opodatkowana i działalność zwolniona. W tym przypadku zastosowanie mają przepisy o odliczeniach częściowych (art. 90 i 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Innymi słowy przepis ten ma zastosowanie do określenia tego, co jest podatkiem naliczonym przy nabyciu nieruchomości oraz przy wytworzeniu nieruchomości.

W wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r. sygn. I SA/Wr 192-193/12 (prawomocny), Sąd orzekł „Należy zgodzić się z Ministrem Finansów, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym **nie jest możliwe zastosowanie do podziału podatku naliczonego od wydatków ogólnych, wskazanej we wniosku, proporcji powierzchniowej. Takiego sposobu rozliczenia nie przewidują bowiem przepisy ustawy o VAT.** Odwołanie się do w tym zakresie przez stronę skarżącą do treści art. 86 ust. 1 ustawy o VAT nie jest właściwe. Z faktu, że podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego nie można wyprowadzić wniosku, że podatnik może w sposób dowolny określać wysokość kwoty podatku naliczonego w sytuacji, gdy podatek naliczony związany jest z wydatkami ponoszonymi w związku z wykonywaniem zarówno czynności opodatkowanych jak i zwolnionych. Kwestia proporcjonalnego rozliczania podatku naliczonego została szczegółowo uregulowana w art. 90 ust. 3

ustawy o VAT i podatnik, który chce skorzystać z prawa do rozliczenia proporcjonalnego podatku naliczonego winien przepisać ten stosować, a nie poszukiwać innych sposobów proporcjonalnego wyliczenia części podatku naliczonego do odliczenia. Przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT dając podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego od towarów i usług o naliczony niewątpliwie pozwala podatnikowi na rezygnację z takiego obniżenia nie pozwala jednak na wprowadzanie innych niż przewidziane przepisami ustawy reguł tego obniżenia, w tym zasad rozliczenia proporcjonalnego podatku naliczonego”.

Również inne wojewódzkie sądy administracyjnie potwierdzają, iż stosowanie wskaźnika proporcji ustalonego na podstawie kryterium powierzchniowego nie znajduje odzwierciedlenia w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 października 2008 r. (sygn. III SA/Wa 467/08), Sąd orzekł, że „**Obowiązek zastosowania proporcji odliczenia, o której mowa w art. 90 ust. 2 i ust. 3 VATU, ma miejsce wtedy, kiedy podatnik nie ma możliwości wyodrębnienia czynności i kwot, w związku z którymi przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak też czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Zatem w sytuacji braku możliwości wyodrębnienia całości lub części wskazanych kwot prawodawca ustanowił, w art. 90 ust. 3 VATU, metodę określania proporcji. **Proporcji tej nie ustala się na podstawie kryterium powierzchni związanej z działalnością opodatkowaną, ponieważ nie została przewidziana dla podatnika, w obowiązującym prawie, taka możliwość.** Proporcję tę ustala się na podstawie (...) udziału rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.**” Powyższa teza została potwierdzona również w późniejszym orzecznictwie sądów administracyjnych, np. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 6 kwietnia 2011 r. (sygn. I SA/Lu 123/11), w którym Sąd orzekł, że „*metoda obliczania proporcji wynikająca z art. 90 ust. 3 u.p.t.u. jest metodą bezwzględnie obowiązującą i o żadnej dowolności w rozliczeniu podatku VAT nie może być mowy. Metoda ta pozostaje w zgodzie z regulacją prawa wspólnotowego o jakiej mowa w art. 173 ust 1 Dyrektywy 2006/112/WE. **Ustawodawca nie przewidział możliwości rozliczania podatku naliczonego według kryterium powierzchni.***”

W praktyce organów podatkowych, mimo orzecznictwa sądów administracyjnych, funkcjonuje pogląd o dopuszczalności obliczania części podatku podlegającego odliczeniu z zastosowaniem proporcji innej niż wynikająca z art. 90 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁹

⁹ Przykładem tej praktyki jest np. interpretacja indywidualna z dnia 5 kwietnia 2013 r. sygn. IPTPP4/443-9/13-4/JM (Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi). W interpretacji tej wyrażono następujący pogląd: „Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest rolnikiem zarejestrowanym w Urzędzie Skarbowym jako czynny podatnik podatku od towarów i usług. Do prowadzenia działalności rolniczej zużywa większą część zakupionej energii elektrycznej udokumentowanej fakturą VAT wystawioną na nazwisko Wnioskodawcy. Według wyliczeń na gospodarstwo domowe zużywa się 20 % energii elektrycznej, a na działalność rolniczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług 80% energii.

W rozpatrywanej sprawie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury za zużytą energię elektryczną.

Uwzględniając treść przywołanych przepisów oraz przedstawiony opis stanu faktycznego stwierdzić należy, że z uwagi na fakt, iż Wnioskodawca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług oraz potrafi przyporządkować zużywaną energię elektryczną dla celów działalności rolniczej opodatkowanej podatkiem, to Wnioskodawca ma prawo do odliczenia 80% podatku VAT naliczonego z faktury za zużytą energię elektryczną, w przypadku, gdy zakupiona energia elektryczna zużywana w działalności rolniczej służy czynnościom opodatkowanym”. Stosowanie klucza powierzchniowego jako metoda kalkulacji podatku podlegającego odliczeniu została uznana również przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej sygn. IPPP3/443-447/12-2/KC z dnia 16 lipca 2012 r., w której stwierdził, że „Wnioskodawca wskazuje, iż wobec faktur dokumentujących wykonanie usługi budowlanej w zakresie wykonania stanu surowego budynku, gdzie w stosunku do części podstawy opodatkowania wykazano stawkę obniżoną 8% a w stosunku do części podstawy opodatkowania stawkę 23 %, ma zamiar zastosować odliczenie proporcjonalne w stosunku do podatku naliczonego wg stawki 23% - przy użyciu wskaźnika odliczenia w

W przypadku, gdy podatnik zaliczył towar do składników majątku przedsiębiorstwa i przeznaczył go do wykonywania czynności w zakresie swojej działalności gospodarczej, granice wykonania prawa do odliczenia wyznacza wyłącznie art. 86 ust. 1 w zw. z art. 90 ust. 1 – 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Odnosząc powyższe do treści przedstawionego Podręcznika, należy stwierdzić, że w przypadku realizacji projektu, którego końcowym wynikiem będą zarówno czynności

wysokości 28,73% obliczonego jako iloraz $= 121,48 \text{ m}^2 / (722,9 \text{ m}^2 - 300 \text{ m}^2)$. Z kolei wobec faktur dokumentujących wykonanie usług i dostaw towarów związanych z budową budynku, gdzie w stosunku do całej podstawy opodatkowania wykazano stawkę 23%, Wnioskodawca ma zamiar zastosować odliczenie proporcjonalne w stosunku do podatku naliczonego, przy użyciu wskaźnika odliczenia w wysokości 16,8% obliczonego jako iloraz $= 121,48 \text{ m}^2 / 722,9 \text{ m}^2$.

Odnosząc przedstawiony wyżej opis sprawy do powołanych powyżej przepisów prawa, stwierdzić należy, iż wydatki związane z budową budynku mieszkalnego jednorodzinnego w zabudowie zagrodowej, udokumentowane fakturami VAT, nie służą Wnioskodawcy wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych, zatem Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur VAT dokumentujących poniesione wydatki tylko w takim zakresie, w jakim będą związane z prowadzoną działalnością opodatkowaną.

Mając na uwadze przepisy prawa podatkowego dotyczące prawa do odliczenia należy stwierdzić, iż na tle nakreślonego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego/ zdarzenia przyszłego, przyjęty przez niego współczynnik proporcji w odniesieniu do tych części budynku mieszkalnego, które wykorzystywane są jedynie częściowo w działalności gospodarczej, odwołujący się do udziału powierzchni wykorzystywanej przez Wnioskodawcę w całości do czynności opodatkowanych podatkiem VAT tj. dwa pokoje spotkań oraz pokój pracy-gabinet (łącznie 121,48 m²) w ogólnej powierzchni przedmiotowego budynku – 722,9 m², jest precyzyjny i uwzględnia faktyczne wykorzystania wymienionych części budynku, co w rezultacie wpływa na wielkość podlegającego odliczeniu podatku naliczonego. Na podstawie wyliczonego tak wskaźnika można się odnieść do poszczególnych części budynku, które służą zarówno celom osobistym, mieszkalnemu podatnika jak i jednocześnie wykorzystywane są w jego działalności gospodarczej. Słuszność powyższych wyliczeń wynika przede wszystkim z oparcia się przy nich na kluczu powierzchniowym, który pozwala odnieść się do konkretnych wielkości – w tym przypadku podanego metrażu.

Reasumując, stosownie do treści art. 86 ust. 1 ustawy, Wnioskodawca może odliczyć podatek naliczony z faktur VAT dokumentujących wydatki ponoszone na tą część budynku, która służy wyłącznie czynnościom opodatkowanym tj. dwóm pokojom spotkań oraz gabinetowi (121,48 m²), natomiast w odniesieniu do pozostałych pomieszczeń, które nie służą w pełni prowadzonej działalności, prawo do odliczenia będzie przysługiwało przy zastosowaniu w/w współczynnika, obliczonego jako udział procentowy powierzchni służącej w całości do działalności gospodarczej w powierzchni całego budynku, pod warunkiem niezastąpienia ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego określonych w art. 88 ustawy o VAT. Ponadto, jeżeli w trakcie lub po zakończeniu budowy domu, dane dotyczące powierzchni ogólnej jak i tej przeznaczanej na prowadzenie działalności gospodarczej uległyby zmianie to należy dokonać odliczenia części podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących dostawę towarów i świadczenie usług związanych z budową domu, których nie można przyporządkować jednoznacznie ani do części domu przeznaczanej na działalność gospodarczą ani do części przeznaczanej na cele prywatne, przy zastosowaniu wskaźnika proporcji odliczenia obliczonego jako iloraz powierzchni użytkowej.”

Podobnie w interpretacji indywidualnej sygn. IPPP1/443-1312/10-2/AW z dnia 23 lutego 2011 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że „Z opisu przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca zawarł przedwstępną umowę kupna mieszkania. Jeden z pokoi mieszkania zamierza przeznaczyć na biuro, pozostała część będzie wykorzystywana na cele mieszkaniowe. Ponadto Wnioskodawca wskazał, iż prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, opodatkowaną podatkiem VAT, a przedmiotowy pokój byłby wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej. Zapytanie Wnioskodawcy dotyczy prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT z faktur wystawionych przez Developera w części odpowiadającej proporcjonalnie powierzchni wykorzystywanej na prowadzenie biura w stosunku do całkowitej powierzchni mieszkania.

Mając na uwadze powołane przepisy prawa podatkowego oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego należy uznać, że Wnioskodawcy będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego w części odpowiadającej procentowemu udziałowi powierzchni wykorzystywanej na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej w całkowitej powierzchni mieszkania.”

podlegające opodatkowaniu, zwolnione z opodatkowania oraz niepodlegające opodatkowaniu, w pierwszej kolejności Beneficjent powinien wyodrębnić z kosztów projektu, podatek naliczony i przyporządkować go do poszczególnych rodzajów czynności.

Przy braku obiektywnej możliwości wyodrębnienia kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi lub zwolnionymi Beneficjent powinien odliczać podatek od zakupionych towarów i usług wskaźnikiem obrotów.

Organy podatkowe dopuszczają również odliczanie podatku naliczonego przy zastosowaniu kryterium powierzchni zajętej na działalność komercyjną. Metoda ta nie jest akceptowana przez sądy administracyjne. Odliczanie proporcjonalne podatku przy zastosowaniu klucza powierzchniowego rodzi ryzyko podatkowe i może zostać zakwestionowane podczas kontroli urzędu kontroli skarbowej a następnie w trakcie postępowania sądowoadministracyjnego.

Korekta podatku naliczonego z uwagi na zmianę podatkowego przeznaczenia rezultatów

Przed rozpoczęciem realizacji projektu, Beneficjenci nie mogą przewidzieć ze 100% przekonaniem, że wystąpić może możliwość komercjalizacji wyników badań (wynika to ze specyfiki prowadzenia badań; możliwość komercjalizacji wyników badań, może być następstwem pojawienia się w trakcie prowadzenia badań określonych efektów, które pozwolą na komercjalizację efektów prowadzonych badań). Implikuje to w sytuacji pierwotnego uznania podatku od towarów i usług za podatek kwalifikowany, konieczność korekt oświadczeń o kwalifikowalności podatku od towarów i usług oraz konieczność zwrotu całości lub części podatku zrefundowanego w ramach projektu.

W przedstawionym stanie faktycznym, istotne znaczenie będzie miała regulacja art. 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczącej korekty podatku naliczonego dokonywaną z uwagi na zmianę struktury sprzedaży albo ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru lub usługi (z którą związany jest podatek naliczony). Zmiana kwalifikowalności wydatków – która jest efektem następnych zdarzeń, w toku realizacji dofinansowanego zadania – uzyskanych (również) na poczet podatku naliczonego (wobec uznania podatku od towarów i usług za wydatek kwalifikowany), zawartego w cenie towarów lub usług zakupionych przez Beneficjentów nie jest sytuacją wyjątkową na gruncie podatku od towarów i usług. Przepisy tej Ustawy – w art. 91 ust. 2 – wprost przewidują możliwość zmiany prawa do odliczenia. Dotyczy on tzw. korekty incydentalnej. Zgodnie z powołanym powyżej przepisem, w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zd. 1, dotyczy 1/5, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - 1/10 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu¹⁰. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i

¹⁰ Warto zaznaczyć, iż okres korekty rozpoczyna się od roku, w którym towary te zostały oddane do użytkowania, nawet jeżeli nastąpiło to w grudniu danego roku. Podatnik dokonuje przedmiotowej korekty w każdym roku w odniesieniu do 1/5 (a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - 1/10) "kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu". Podobnie jak w przypadku standardowych korekt określonych w ust. 1, tak i w przypadku środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (w tym także nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych) podatnik dokonuje korekty w deklaracji

prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Kluczowe znaczenie - ze względu na zmianę podatkowego przeznaczenia – będą miały przepisy art. 91 ust. 7 do 7d. Zgodnie z ust. 7 przepisy ust. 1-6 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. Regulacja ta oznacza, iż podatnik nawet w przypadku, gdy przy nabyciu towaru lub usługi miał:

- 1) pełne prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego - i dokonał tego odliczenia, albo
 - 2) nie miał wcale tego prawa w momencie nabycia, ale uzyskał je w okresie późniejszym
- musi poddać się reżimowi korekty podatku naliczonego, o którym mowa w ust. 1-6.

W treści art. 91 ust. 7 Ustawy, odnosi się do przypadku, w którym podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego **o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi**. Przepis ten odnosi się do przypadku, w którym podatnik wykonujący zarówno działalność umożliwiającą pełne odliczenie podatku naliczonego, jak i działalność niedającą takiego prawa, wykorzystywał nabyte towary lub usługi wyłącznie na potrzeby działalności umożliwiającej pełne odliczenie podatku naliczonego, a następnie dokonał zmiany tego przeznaczenia i wykorzystywał przedmiotowe towary także na potrzeby działalności niedającej mu pełnego odliczenia podatku naliczonego. W wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) z 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 *Uudenkaupungin Kaupunki* orzekł, że w przypadku gdy podatnik najpierw wykorzystywał nabyte środki trwale na potrzeby wykonywania czynności zwolnionych, a następnie - po kilku miesiącach zmienił przeznaczenie i wykorzystywał je na potrzeby prowadzenia działalności opodatkowanej, przepisy art. 20 VI dyrektywy dotyczące proporcjonalnego rozliczenia podatku naliczonego znajdują zastosowanie. W szczególności TSUE podkreślił, iż nie jest warunkiem zastosowania tego przepisu to, aby po nabyciu towary zostały niezwłocznie wykorzystane do prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu. Trybunał potwierdził także, że pierwotny sposób wykorzystania towarów ma znaczenie dla ustalenia wstępnej proporcji odliczenia, ale nie ma charakteru determinującego powstanie w ogóle prawa do odliczenia.

Z kolei w wyroku w sprawie C-190/94 *INZO* rzecz dotyczyła podatnika, który dokonał zakupów środków trwałych z zamiarem ich wykorzystania w planowanej działalności. Jednakże przeprowadzone badania opłacalności projektu dały efekt negatywny. W związku z tym działalność nigdy nie została przez INZO podjęta. Trybunał zaznaczył, że jeśli INZO miało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z zamierzoną działalnością, to *"uprawnienie do odliczenia jest zachowane, nawet jeżeli następnie podjęto decyzję, w związku z uzyskaną analizą o wstrzymaniu rozpoczęcia fazy operacyjnej i wszczęciu procedury likwidacji spółki, co sprawiło, że zamierzona działalność gospodarcza nie wykreowała jakiegokolwiek opodatkowanej czynności"*. W sprawie z udziałem INZO, to podatnik podjął samodzielną decyzję o rezygnacji z planowanej działalności gospodarczej na skutek analizy ekonomicznej dokonanej - już po poniesieniu pierwszych wydatków. Zaniechanie podjęcia działalności gospodarczej nie było więc efektem zdarzeń/czynników, które znajdowały się poza kontrolą podatnika. Przeciwnie - podatnik podjął samodzielną i świadomą decyzję o zaprzestaniu działalności na podstawie analizy ekonomicznej - a zatem wyłącznie na podstawie pewnych prognoz. Należy zatem stwierdzić, że Trybunał dopuszcza możliwość

podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

zachowania odliczenia podatku naliczonego w przypadku, gdy pierwotną intencją podatnika było wykorzystanie nabytych towarów i usług do działalności opodatkowanej.

Innymi słowy, istotą powołanego powyżej wyroku jest to, iż odliczenie podatku naliczonego nie ma charakteru warunkowego, tj. jego utrzymanie nie zależy od tego, czy pewne okoliczności (czyli wykorzystanie towarów lub usług do prowadzenia działalności opodatkowanej) wystąpią czy nie. Odliczenie ma charakter bezwzględny - jeżeli w chwili nabycia podatnik miał uzasadniony zamiar wykorzystać je do prowadzenia działalności opodatkowanej, to niepodjęcie bądź przerwanie tej działalności nie ma żadnego wpływu na dokonane odliczenie. Wobec powyższego, możliwość zachowania odliczenia podatku naliczonego w przypadku, gdy intencją podatnika było wykorzystanie zakupionych towarów lub usług do działalności opodatkowanej, a następnie na skutek okoliczności wymienionych w przedmiotowej regulacji nie zostały wykorzystane do tej działalności.

Sytuacja ta może ulec zmianie, jeżeli podatnik efektywnie wykorzysta towary na cele działalności, w związku z którą nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego (a zatem np. do prowadzenia działalności zwolnionej przedmiotowo) i tych przypadków dotyczy art. 91 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Korekty podatku, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zd. 1 i 2 (a zatem w ciągu 10 lat w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów oraz w ciągu 5 lat w odniesieniu do pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w wysokości, odpowiednio - jednej dziesiątej i jednej piątej podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu, rocznie) oraz ust. 3 (korekty tej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który jest dokonywana względnie - w przypadku zakończenia wykonywania działalności przez podatnika - w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy). Przepis ust. 7b odnosi się do innego zakresu przedmiotowego stosowania korekty. Przepis ten odnosi się bowiem do "towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a". Skoro zaś ust. 7a odnosi się do "towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł". Oznacza to, że przepis ust. 7b odnosi się do wszystkich pozostałych towarów i usług - a zatem zarówno do towarów i usług, które są zaliczane do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (a w pewnych okolicznościach także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów), których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, jak i wszystkich innych towarów i usług, bez względu na ich wartość, które nie są zaliczane do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Na gruncie ust. 7b nabycie przez podatnika towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, które miały być wykorzystane przezeń do wykonywania działalności opodatkowanej, w związku z czym podatek naliczony został odliczony, ale zostały faktycznie wykorzystane wyłącznie do prowadzenia działalności zwolnionej, sprawia, że na podstawie ust. 7b, wymaga dokonania korekty odliczenia.

Zgodnie z ust. 7c korekty dokonuje się więc po zakończeniu roku (w przypadku towarów i usług zaliczonych przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, dokonuje się korekty po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania), w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który jest dokonywana, względnie - w przypadku zakończenia wykonywania działalności przez podatnika - w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

Przepis ust. 7c, do którego odnosi się ust. 7b, przewiduje, że jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego,

lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje - korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. ust. 7c wprowadza szczególnie istotny przepis (w zd. 2) **przewidujący, iż w takiej sytuacji, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy, korekty nie dokonuje się. Jak można sądzić oznacza, to, iż jeżeli np. towary były wykorzystywane przez co najmniej 12 miesięcy na potrzeby prowadzenia działalności opodatkowanej, a potem ich przeznaczenie zostało zmienione w taki sposób, że rozpoczęto ich wykorzystywanie wyłącznie do działalności zwolnionej, to zmiana ich przeznaczenia (skutkująca zmianą prawa do odliczenia podatku naliczonego) nie powoduje konieczności dokonania korekty.** Rzecz jasna, dotyczy to wyłącznie towarów i usług innych niż towary i usługi zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

Ponadto, na podstawie ust. 8, korekty, o której mowa w ust. 5-7, dokonuje się również, jeżeli towary i usługi nabyte do wytworzenia towaru, który miał być zaliczony przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania. Konieczność korekty powstanie oczywiście tylko wówczas, gdy poprzez zbycie albo inne przeznaczenie nastąpiła faktyczna zmiana wpływająca na prawo do odliczenia. Przykładowo, jeśli towary miały zostać zużyte do wytworzenia środka trwałego w całości służącego działalności opodatkowanej, zaś towary zbyte, opodatkowując ich dostawę, albo też w inny sposób przeznaczono je na cele działalności opodatkowanej, konieczność korekty nie powstanie. Podobne postępowanie będzie miało miejsce w sytuacji, gdy nabyto towary mające służyć ulepszeniu środka trwałego, zwiększające jego wartość początkową, a następnie je zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed dokonaniem ulepszenia.

Obowiązek korekty podatku, który dał prawo do odliczenia w trakcie trwania projektu

Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przewiduje tzw. fakturową metodę odliczenia podatku naliczonego. Oznacza ona, że odliczenie następuje najwcześniej w dniu łącznego spełnienia dwóch przesłanek:

- otrzymania towaru lub wykonania usługi, albo zapłacenia części należności przed tymi zdarzeniami oraz
- otrzymania faktury dokumentującej powyższe zdarzenia.

W stosunku do kwoty podatku naliczonego podatnik – także na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – ma obowiązek określić sposób podatkowego wykorzystania towaru lub usługi (w całości do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia, w całości do czynności nie dających takiego prawa, albo zarówno do czynności dających, jak i nie dających prawa do odliczenia podatku naliczonego). Powstanie prawa do odliczenia – będące efektem zaliczenia wydatku do jednej z trzech wspomnianych kategorii – jest zatem uzależnione także od zamiaru wykorzystania tego towaru (do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego). Zamiar ten nie może być jednak kształtowany w sposób dowolny – tj. ujawniony przy kwalifikacji wydatku do jednej z powyższych kategorii musi opierać się na w miarę obiektywnych kryteriach (przyszłego przeznaczenia rzeczy). Podatnik nie może na etapie ponoszenia wydatku deklarować wykorzystania go do czynności opodatkowanych, gdy tymczasem inne okoliczności sprawy wskazują, że nigdy nie zamierzał do takich czynności towaru wykorzystać (tj. działać w złej wierze - por. pkt 40 i następne uzasadnienia wyroku ETS w sprawie C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR przeciwko Finanzamt Paderborn). Nie wyklucza to jednak – zgodnego z prawem – dokonania zamiany przeznaczenia towaru po skorzystaniu z prawa do odliczenia

podatku naliczonego. Podkreślenia wymaga, że zmiana sposobu wykorzystania towaru lub usługi jest prawnie dopuszczalna i skutki takiej zmiany są uregulowane w art. 90 i 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przed rozpoczęciem realizacji projektu, Beneficjenci nie mogą przewidzieć ze 100% przekonaniem, że wystąpić może możliwość komercjalizacji wyników badań. Możliwość komercjalizacji wyników badań, może być następstwem pojawienia się w trakcie prowadzenia badań określonych efektów, które pozwolą jednak na komercjalizację efektów prowadzonych badań). Wobec powyższego należy założyć, iż w stosunku do nabywanych towarów i usług Beneficjentowi nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. wprowadza obowiązek dokonywania korekt podatku naliczonego. Są one związane z ostatecznym określeniem po upływie roku części podatku do odliczenia, który związany jest zarówno z czynnościami dającymi prawo do odliczenia, jak i z tymi czynnościami, które nie dają takiego prawa. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych tego rodzaju korekty dokonywane są przez 5, a nawet 10 (dla nieruchomości) lat i w każdym roku dotyczą stosownej części podatku naliczonego (odpowiednio 1/5 albo 1/10). Wobec powyższego art. 86 ust. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje, że w przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku. Z uwagi na ich specyfikę, korekty te - chociaż również dotyczą podatku naliczonego - dokonywane są całkowicie w oderwaniu od ogólnych zasad odliczania podatku. Przepis ten oznacza, iż bez względu na to, czy podatnik dokonał korekty, czy też odliczył podatek przy zastosowaniu zasady określonej w art. 86 ust. 11, dla obliczenia podatku naliczonego kwotę podlegającą odliczeniu ustala się w takich przypadkach zawsze na podstawie momentu powstania prawa do odliczenia (rok podatkowy, w którym ten moment nastąpił).

Systematyka dokonywania korekt podatku zakłada:

1) korektę jednorazową,

2) korektę wieloletnią:

- a) 5 letnią
- b) 10 letnią

W przypadku pierwotnego braku prawa do odliczenia podatku naliczonego, wobec możliwości wystąpienia w późniejszym czasie zmiany podatkowego przeznaczenia:

- 1) towarów, usług, środków trwałych, o wartości nieprzekraczającej 15 tys. zł,
 - 2) środków trwałych, o wartości przewyższającej 15 tys. zł
- należy określić ich potencjalne skutki.

Ad 1) Korekta jednorazowa. Korekty podatku naliczonego dokonuje się:

- 1) z uwagi na zmianę struktury sprzedaży albo
- 2) ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru, w przypadkach:
 - a) odliczania podatku naliczonego przez podatnika przy zastosowaniu wskaźnika proporcji, a następnie – wobec zmiany przeznaczenia towaru – wyłącznie do czynności opodatkowanych;
 - b) braku prawa do odliczenia z powodu wykorzystywania towaru do czynności niepodlegających opodatkowaniu, a następnie – w trakcie trwania projektu – następuje zmiana przeznaczenia towarów i rozpoczęcie wykorzystywania towaru wyłącznie do czynności opodatkowanych;

- c) braku prawa do odliczenia z powodu wykorzystywania towaru do czynności niepodlegających opodatkowaniu, a następnie – w trakcie trwania projektu – następuje zmiana przeznaczenia towarów i rozpoczęcie wykorzystywania towaru do czynności, przy których odliczenie następuje z zastosowaniem wskaźnika proporcji.

W odniesieniu do pkt 2 lit. a) i lit. c), korekta dokonywana będzie po zakończeniu roku (w przypadku towarów i usług zaliczonych przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, dokonuje się korekty po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania), w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który jest dokonywana.

W odniesieniu do pkt 2 lit. b) jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy, korekty nie dokonuje się. Jeżeli towary były wykorzystywane przez co najmniej 12 miesięcy na potrzeby prowadzenia działalności opodatkowanej, a potem ich przeznaczenie zostało zmienione w taki sposób, że rozpoczęto ich wykorzystywanie wyłącznie do działalności nie dającej prawa do odliczenia, to zmiana ich przeznaczenia (skutkująca zmianą prawa do odliczenia podatku naliczonego) nie powoduje konieczności dokonania korekty. Identyczne zasady będą miały zastosowanie w przypadku, zmiany wykorzystywania środka trwałego z czynności niedających prawa do odliczenia do czynności dających takie prawo.

Ad 2) Korekta wieloletnia. Korekty podatku naliczonego dokonuje się:

- 1) z uwagi na zmianę struktury sprzedaży albo
- 2) ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru:
 - a) w przypadku zmiany przeznaczenia z wykorzystywania do czynności niepodlegających opodatkowaniu do czynności opodatkowanych,
 - b) w przypadku zmiany przeznaczenia z wykorzystywania do czynności niepodlegających opodatkowaniu do czynności, które rozliczane są przy zastosowaniu wskaźnika proporcji.

W przypadku określonym w pkt 1 i pkt 2 lit. a) korekty dokonywane są przez 5 lub 10 lat (dla nieruchomości) i w każdym roku dotyczą stosownej części podatku naliczonego (odpowiednio 1/5 albo 1/10).

W świetle powyższego w przypadku towarów objętych korektą wieloletnią, nabytych bez prawa do odliczenia z uwagi w przypadku komercjalizacji rezultatów Projektu w okresie korekty (5 lat lub 10 lat) prawo do odliczenia ulegnie zmianie. W roku, w którym dochodzi do zmiany sposobu wykorzystania towaru lub usługi i rozpoczyna się wykorzystywanie:

- 4) **wyłącznie do czynności opodatkowanych** albo opodatkowanych i niepodlegających opodatkowaniu – beneficjent uzyskuje prawo do odliczenia (w całości) **części** podatku naliczonego (odpowiednio 1/5 lub 1/10 kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towaru lub usługi); odliczenie jest wykonywane w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, w którym dokonano zmiany przeznaczenia,
- 5) **do czynności opodatkowanych i zwolnionych od opodatkowania** - beneficjent uzyskuje prawo do odliczenia **części** podatku naliczonego (odpowiednio 1/5 lub 1/10 kwoty podatku

naliczonego z tytułu nabycia towaru lub usługi); odliczenie jest wykonywane w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, w którym dokonano zmiany przeznaczenia z zastosowaniem wskaźnika podatku podlegającego odliczeniu dla zakończonego roku podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 25 czerwca 2013 r. (sygn. I FSK 1135/12) skierował pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którym zapytał, czy w świetle art. 167, 187 i 189 dyrektywy 112 oraz zasady neutralności dopuszczalne są przepisy prawa krajowego takie jak art. 91 ust. 7 i ust. 7a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., które powodują, że po zmianie przeznaczenia dobra inwestycyjnego z niedającego prawa do odliczenia podatku naliczonego na pozwalającego na takie odliczenie nie jest możliwa jednorazowa korekta. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nakazuje bowiem dokonanie korekty w ciągu pięciu kolejnych lat, a jeśli chodzi o nieruchomości, w ciągu dziesięciu lat, licząc od roku, w którym dobra inwestycyjne zostały oddane do użytkowania.

Wątpliwości Sądu budzi to, czy w świetle regulacji unijnych możliwe jest takie uregulowanie w prawie krajowym (art. 91 ust. 7 i ust. 7a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), zgodnie z którym w przypadku zmiany przeznaczenia dobra inwestycyjnego z wykonywania czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego na czynności umożliwiające skorzystanie z tego prawa, nie jest możliwa jednorazowa korekta, ale dokonuje się jej w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym dobra inwestycyjne zostały oddane do użytkowania. Udzielenie przez TSUE odpowiedzi na pytanie prejudycjalne może mieć wpływ na treść ekspertyzy.

Wniesienie aportu oraz zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

W kontekście przedstawionego przewodnika dotyczącego kwalifikowalności podatku od towarów i usług, należy odpowiedzieć w pierwszej kolejności na pytanie, czy na gruncie przepisów art. 91 ust. 1-7d ustawy z dnia 11 marca 2004 r. istnieje obowiązek dokonania korekty naliczonego podatku od towarów i usług związanego z nabyciem towarów i usług stanowiących składnik zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej „zcp”) wnoszonego w formie wkładu niepieniężnego.

Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie spowoduje obowiązku korekty odliczonego wcześniej podatku naliczonego od składników majątku wchodzących w skład aportu. - mimo że jest to czynność niepodlegająca opodatkowaniu. Stanowisko takie potwierdza orzecznictwo sądowe, jak i interpretacje podatkowe wydane przez niektóre organy podatkowe. Zgodnie z art. 91 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jednocześnie, zgodnie z art. 6 pkt 1 tej ustawy przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. w art. 2 pkt 27 definiuje zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Aby z punktu widzenia ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powstała zcp konieczne jest zapewnienie, iż:

- będzie istniał zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań,
- zespół ten będzie organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie,
- składniki te przeznaczone będą do realizacji określonych (konkretnych) zadań gospodarczych,

- zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania¹¹.

Jak wskazał ETS w wyroku w sprawie C 497/01 (*Zita Modes*) pojęcie przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) obejmuje składniki rzeczowe oraz stosownie do okoliczności

¹¹ Wymogi przewidziane cytowanym wyżej przepisem ustawy są niejednolicie interpretowane przez organy podatkowe. Niekiedy oczekują, aby organizacyjne wyodrębnienie miało odzwierciedlenie w wewnętrznych aktach prawnych spółki (Pismo z dnia 16 kwietnia 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie IPPP2/443-142/09-2/IK: „Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itp. Przy czym w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze.

Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Ponadto wymagane jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła stanowić potencjalne, niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie. Powyższe oznacza, że przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa można rozumieć wyłącznie tę część przedsiębiorstwa, która jest przede wszystkim wyodrębniona organizacyjnie, ale także posiada wewnętrzną samodzielność finansową.

Zatem, aby w rozumieniu przepisów podatkowych, określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie jest wystarczające jakiekolwiek zorganizowanie masy majątkowej, ale musi się ona odznaczać pełną odrębnością niezbędną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą więc składniki, będące we wzajemnych relacjach, takich by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego”.

W innym rozstrzygnięciu (potwierdzając braku zastosowania ustawy z dnia 11 marca 2004 r. do zbycia galerii handlowej bez przeniesienia pracowników oraz wyodrębnienia organizacyjnego i *de facto* finansowego) nieco odmienny pogląd wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji z dnia 12 czerwca 2009 r. sygn. IPPB2/436-81/09-2/AK w stanie faktycznym, w którym: „Planowana sprzedaż Galerii w J. nie będzie natomiast obejmowała składników majątkowych i niemajątkowych Spółki związanych z całokształtem prowadzonej przez Spółkę działalności, które nie należą do zespołu składników wchodzących w skład tej konkretnej Galerii tj.:

- ksiąg handlowych Spółki,
- należności i zobowiązań Spółki wynikających z finansowania całej działalności Spółki kapitałem obcym (pożyczki),
- pozostałych galerii,
- pracowników (z uwagi na organizację przez zarządcę działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę w ramach Galerii, nie dojdzie do przejęcia pracowników Spółki przez Nabycwów),
- środków pieniężnych Spółki.

Sprzedawany Obiekt nie stanowi oddziału Spółki, ani też jej wyodrębnionego zakładu; nie jest dla niego sporządzany odrębny bilans. Jednakże, system księgowy używany przez Spółkę umożliwia przyporządkowanie do Galerii w J. związanych z nią przychodów i kosztów (na podstawie prowadzonej ewidencji możliwe jest wyodrębnienie należności i zobowiązań związanych z zespołem składników Galerii w J., w tym w szczególności należności z tytułu najmu)”.

składniki inne niż rzeczowe, które łącznie tworzą przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, przy pomocy której **jest możliwe prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej**¹².

¹² W wyroku WSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2008 r. sygn. III SA/Wa 232/08 wskazano: „Kontroli sądu poddana została decyzja w przedmiocie interpretacji art. 6 pkt 1 ustawy VAT. Przedstawiony organom podatkowym problem dotyczył zastosowania tego przepisu do przeniesienia własności określonego majątku spółki. W skład majątku, którego dotyczyłaby przywzła transakcja sprzedaży mają wchodzić składniki materialne i niematerialne wraz ze związanymi z nimi zobowiązaniami. Skarżąca ma w planach być w jej ocenie samodzielną częścią swojego przedsiębiorstwa tj. część związaną z prowadzoną w Brzegu działalnością handlowo - usługową. **Przedmiotem sprzedaży w szczególności mają być następujące składniki: 1) urządzenia techniczne, linie produkcyjne, maszyny, meble i inne elementy wyposażenia; 2) zapasy surowców, produktów gotowych, w tym będących w fazie przetwarzania oraz opakowań; 3) prawo wieczystego użytkowania gruntu, prawo własności budynków i budowli; 4) znaki towarowe, nazwy handlowe, logo; 5) prawa i obowiązki wynikające z zawartych umów; 6) koncesje związane z prowadzoną działalnością w zakresie ochrony mienia oraz działalnością recyklingową; 7) tajemnice przedsiębiorstwa; 8) działalność związaną z ochroną mienia; 9) dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.** W wyniku planowanej transakcji, pracownicy Spółki zostaną przejęci przez kupującego - w trybie art. 23 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn. Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.). Składniki majątkowe, które zgodnie z wolą Stron nie wejdą w skład zbywanego przedsiębiorstwa i pozostaną w majątku Spółki obejmują: koncesje związane z obrotem palnikami ciekłymi, oraz część składników związanych z projektami stalowymi wykonywanymi w części przedsiębiorstwa znajdującej się w C. Strony postanowiły, że w wyniku tej transakcji nabywca przedsiębiorstwa przejmuje zobowiązania zbywcy. **Zdaniem Sądu nie budzi wątpliwości, że zestaw składników materialnych i niematerialnych służących prowadzeniu działalności handlowo - usługowej prowadzonej przez Skarżącą w Brzegu, których szczegółowy opis Skarżąca dołączyła do wniosku o interpretację, stanowi przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy VAT**”.

W interpretacji indywidualnej z dnia 27 sierpnia 2010 r. sygn. ILPP2/443-770/10-2/MN Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wyraził następujący pogląd ¹²: „Podstawowym wymogiem jest więc to, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań). Kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie. Wydzielenie to ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych).

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itp. Przy czym, w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze.

Wyodrębnienie finansowe najlepiej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Ponadto, wymagane jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła stanowić potencjalne niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie. Poniższe oznacza, że przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa można rozumieć wyłącznie tę część przedsiębiorstwa, która jest przede wszystkim wyodrębniona organizacyjnie, ale także posiada wewnętrzną samodzielność finansową.

Zatem, aby w rozumieniu przepisów podatkowych, określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie jest wystarczające jakiekolwiek zorganizowanie masy majątkowej, ale musi się ona odznaczać pełną odrębnością niezbędną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą więc składniki, będące we wzajemnych relacjach, takich by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego.

Oznacza to, że zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest sumą poszczególnych składników, przy pomocy których będzie można prowadzić odrębny zakład, lecz zorganizowanym zespołem tych składników, przy czym punktem odniesienia jest tutaj rola, jaką składniki majątkowe odgrywają w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa (na ile stanowią w nim wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość).

Wobec powyższego, transakcja zbycia zcp będzie neutralna w podatku od towarów i usług dla zbywcy. Nowa spółka będzie natomiast kontynuowała korektę podatku naliczonego i będzie uprawniona do zmiany przeznaczenia towarów.

Odnosząc się do zagadnienia kwalifikowalności VAT, w kontekście wniesienia aportu do spółki celowej, wniesienie składnika majątku w tej formie (aport aparatury badawczej, licencji, budynków, budowli etc.) jest czynnością podlegającą opodatkowaniu – na zasadach właściwych dla towarów lub usług wnoszonych aportem.

1) w przypadku wniesienia aportu opodatkowanego podatkiem od towarów i usług, ze względu na jego przedmiot (towary lub usługi opodatkowane stawką 23%, 8% lub 5%) dojdzie do zmiany kwalifikowalności podatku od towarów i usług. W przypadku gdy Beneficjent oświadczył, że VAT będzie wydatkiem kwalifikowalnym, wniesienie aportu (opodatkowanego) spowoduje zmianę przeznaczenia nabywanych do realizacji Projektu towarów i usług.

2) w przypadku wniesienia aportu, korzystającego ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ze względu na jego przedmiot (towary zwolnione z opodatkowania lub niepodlegające opodatkowaniu), nie dojdzie do zmiany kwalifikowalności podatku od towarów i usług. Jeżeli Beneficjent oświadczył, że VAT będzie wydatkiem kwalifikowanym, wniesienie aportu w tym przypadku nie spowoduje jego zmiany.

Studium przypadków.

Korekta podatku naliczonego w deklaracji VAT-7 – oś I.

Podatnik świadczył usługi badawczo-rozwojowe w ramach realizacji Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka.

Podatnik zawarł umowę, której przedmiotem było udzielenie dofinansowania podatnikowi, jako beneficjentowi na realizację ww. projektu wraz z Partnerami Projektu - uczestnikami Konsorcjum.

Projekt został dofinansowany w 100% w odniesieniu do wydatków kwalifikowanych tj. wszystkich zakupów niezbędnych do jego realizacji. Finansowanie następuje w 85% z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i w 15% z budżetu Państwa w formie dotacji rozwojowej.

Projekt obejmował rozwój metodologii posiadających aplikacyjny charakter, spełniających szereg wymagań oraz pozwalających na zaimplementowanie ich w praktyce przemysłowej i będących przedmiotem zainteresowania krajowego przemysłu chemicznego, farmaceutycznego, kosmetycznego i spożywczego.

Wobec powyższego, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług mamy więc do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, jeżeli spełnione są wszystkie następujące przesłanki:

- 1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań,
- 2) zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie,
- 3) składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych,
- 4) zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze”.

Spodziewanym efektem projektu było opracowanie nowoczesnych metodologii syntezy produktów o wysokiej wartości dodanej wytwarzania wybranych leków, udostępnienie wyników badań naukowych w formie publikacji naukowych i rozwój kadry naukowej. Realizacja projektu zakładała również dokonanie zgłoszeń patentowych, skomercjalizowanych wyników badań B+R zastosowanych m.in. w przemyśle farmaceutycznym, kosmetycznym i spożywczym.

Powyższe cele Projektu Kluczowego zostały określone wskaźnikami ich rezultatu do osiągnięcia przez uczestników Konsorcjum.

W powyższym przypadku, istotne są dwa zagadnienia, tj.

1. Czy, podatnikowi przysługuje w całości prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wykazanego w fakturach zakupu towarów i usług wykorzystywanych do realizacji projektu, zarówno gdy nastąpi zakładana sprzedaż wyników projektu opodatkowana należnym podatkiem, z zastosowaniem 23% stawki podatku, jak i w przypadku, gdy sprzedaż opodatkowana nie zostanie zrealizowana, z przyczyn niezależnych od podatnika.
2. Czy biorąc pod uwagę, iż podatnik nie odliczał kwot podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług, w zakresie realizacji opisanego projektu, czy powinien on jako podatnik podatku od towarów i usług dokonać korekt deklaracji podatkowych VAT-7, za okres wskazany w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W odpowiedzi na pierwsze pytanie istotna jest intencja nabycia – jeśli dany towar ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych, wówczas – po spełnieniu wymienionych w art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wymogów formalnych – odliczenie jest prawnie dozwolone, oczywiście jeżeli nie wyłączają go inne przepisy ustawy (art. 88) lub aktów wykonawczych. Zatem, jeśli towary i usługi, przy nabyciu których naliczono podatek, są (mają być) wykorzystywane wyłącznie do prowadzenia działalności opodatkowanej, wówczas podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia całości podatku. Prawo to może zostać zrealizowane w terminach określonych w art. 86 ust. 10-13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę, w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

Spodziewanym efektem projektu będzie opracowanie nowoczesnych metodologii, udostępnienie wyników badań naukowych w formie publikacji naukowych i rozwój kadry naukowej. Ponadto, przewiduje się ochronę innowacyjnych rozwiązań w postaci zgłoszeń patentowych, skomercjalizowanych wyników badań B+R zastosowanych m.in. w przemyśle farmaceutycznym, kosmetycznym i spożywczym. Oznacza to, że konsekwencją przeprowadzonego programu może być sprzedaż praw licencyjnych lub patentów powstałych w zakresie działalności badawczo-rozwojowej Zainteresowanego.

Podatnik zadeklarował zamiar dokonania wdrożeń programów operacyjnych oraz zgłoszeń patentowych. Nie był jednak w stanie określić w danej fazie realizacji projektu przewidzieć rezultatów podejmowanych przez podatnika zadań badawczych. Powyższe wskazuje, że efekty opisanego projektu będą w przyszłości generowały przychody podlegające opodatkowaniu.

Jak wskazano powyżej, dla określenia prawa do odliczenia istotny jest zamiar, z jakim dokonywany jest zakup towaru lub usługi w momencie nabycia, a w opisanym projekcie realizowany jest z założeniem wykorzystania jego efektów do czynności opodatkowanych VAT.

W przedmiotowej sprawie spełniony będzie podstawowy warunek uprawniający podatnika do odliczenia podatku zawartego w fakturach dokumentujących nabywane towary i usługi, tj. związek dokonanych zakupów ze sprzedażą opodatkowaną.

Reasumując w przypadku realizacji projektu, którego wyniki są przeznaczone na sprzedaż, nabyte towary i usługi związane z realizacją tego projektu należy uznać za służące czynnościom opodatkowanym, nawet w przypadku gdy zakładana sprzedaż z przyczyn niezależnych od podatnika nie zostanie zrealizowana. W konsekwencji z uwagi na spełnienie podstawowej pozytywnej przesłanki warunkującej prawo do odliczenia podatku naliczonego, jaką jest związek zakupów z wykonywaniem w przyszłości czynności opodatkowanych (tj. sprzedaż praw licencyjnych lub patentów powstałych w zakresie działalności badawczo-rozwojowej), podatnikowi będzie przysługiwało w całości prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług związanych z realizacją przedmiotowego projektu zarówno, gdy nastąpi sprzedaż wyników projektu jak i w przypadku, gdy sprzedaż nie zostanie zrealizowana z przyczyn niezależnych od Wnioskodawcy.

Odnosnie pytania drugiego, co również wynika z powołanych wyżej przepisów, biorąc pod uwagę, iż podatnik nie odliczał kwot podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług, w zakresie realizacji opisanego Projektu, powinien on jako podatnik podatku od towarów i usług dokonać korekt deklaracji podatkowych VAT-7, za okres opisany w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Budowa budynku przeznaczonego do częściowej komercjalizacji - oś II.

Do podstawowych zadań podatnika należy kształcenie studentów i kadr naukowych, prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, świadczenie usług badawczych oraz uczestniczenie w sprawowaniu opieki medycznej. Podatnik otrzymuje z budżetu państwa dotacje w szczególności na: - zadania związane z kształceniem studentów studiów i kadr naukowych oraz utrzymaniem uczeni, -zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów oraz dla doktorantów, - zadania związane ze świadczeniami zdrowotnymi, wykonywanymi w ramach kształcenia studentów studiów stacjonarnych, - zadania związane z prowadzeniem podyplomowego kształcenia w celu zdobywania specjalizacji przez lekarzy.

Przychodami podatnika oprócz dotacji na realizację w/w zadań, są także: - odpłatności za świadczone usługi edukacyjne, w szczególności za kształcenie na studiach i studiach doktoranckich, prowadzonych w formach niestacjonarnych, - odpłatności za usługi badawcze i specjalistyczne, specjalistyczne i wysokospecjalistyczne usługi diagnostyczne, rehabilitacyjne lub lecznicze, - odpłatności za tytułu najmu pomieszczeń i powierzchni, lokali mieszkalnych i majątku ruchomego - odpłatności za sprzedaż skryptów, usług ksero i poligraficznych oraz usług elektronicznych, -odpłatności za opinie, opinie sądowo-lekarskie, - darowizny.

Z przychodów tych podatnik pokrywa koszty swojej działalności, zobowiązania oraz wydatki na rozwój i inne potrzeby. Jak wynika z powyższego, podatnik świadczy usługi opodatkowane, zwolnione jak i niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wobec powyższego podatnik: - przy nabywaniu towarów i usług związanych z działalnością opodatkowaną obniża kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w całości, - przy nabywaniu towarów i usług związanych z działalnością zwolnioną, nie dokonuje obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, - przy nabywaniu towarów i usług związanych z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie dokonuje obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, - przy nabywaniu towarów i usług, których nie można przypisać bezpośrednio działalności opodatkowanej albo zwolnionej, dokonuje obniżenia kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego według wyliczonej proporcji.

Podatnik rozpoczął realizację projektu budowlanego, w którym zaplanowano prowadzenie działalności dydaktycznej oraz działalności dydaktycznej w powiązaniu z realizacją świadczeń zdrowotnych. Składać się będzie on z pięciu budynków: budynku dydaktycznego wraz z zakładem leczniczym, budynku, który pomieści halę sportową i sale specjalistyczne wraz z pomieszczeniami administracyjnymi dla całego budynku, budynku, w którym zostanie zlokalizowany basen z pełnym zapleczem sanitarno i technicznym oraz budynek z basenem przeznaczonym do zajęć szkoleniowych prowadzonych jako zajęcia dydaktyczne ze studentami, z zapleczem sanitarno i technicznym.

W budynku A realizowane będą zajęcia dla studentów. Budynki C i D stanowiąc będą powierzchnie, na której prowadzona będzie działalność opodatkowana. Przychody z tej działalności pozwolą na pokrycie kosztów działalności. Budynek B i E, w perspektywie kilkuletniej, stanowiąc będą powierzchnię, na terenie której prowadzona będzie wyłącznie działalność gospodarcza - zwolniona z opodatkowania (kształcenie studentów zaocznych, wieczorowych, studia odpłatne) oraz niepodlegająca VAT (kształcenie studentów dziennych- studia stacjonarne nieodpłatne). Taka sama działalność będzie prowadzona na przeważającej powierzchni budynku A. Stosunek powierzchni na której prowadzona będzie działalność opodatkowana do powierzchni na której prowadzona będzie działalność zwolniona i niepodlegająca VAT wynosi 58/42. Na częściowe finansowanie realizacji projektu, podatnik wystąpił z wnioskiem o dofinansowanie w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko. Mając powyższe na uwadze, w okresie trwałości projektu finansowanego z POIiŚ oraz w okresie do trzech lat od zakończenia programu POIiŚ, podatnik nie planuje prowadzenia działalności opodatkowanej na powierzchni budynków A, B i E. Po upływie w/w terminów podatnik planuje prowadzenie działalności opodatkowanej m.in. wynajem sal, działalność gastronomiczna.

Sposób rozliczenia prac, nie umożliwiając podatnikowi wyodrębnienia podatku naliczonego związanego wyłącznie z działalnością opodatkowaną lub wyłącznie do celów działalności zwolnionej.

W przedstawionym przykładzie, podatnik, realizujący projekt będzie mógł odliczyć podatek naliczony:

- 1) **stosując wskaźnik obrotów podatnika do całości realizowanej inwestycji;**
- 2) **stosując – przy alokacji podatku naliczonego – kryterium powierzchniowe budynku. W tym przypadku beneficjent powinien przyporządkować podatek naliczony związany z wydatkami na budynki C i D przeznaczonymi do wykonywania działalności opodatkowanej i w odliczyć podatek w całości. W stosunku do pozostałych budynków (A,B,E), które będą wykorzystywane do działalności zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu, podatnikowi nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. W przypadku późniejszej zmiany przeznaczenia tych budynków i rozpoczęcia wykorzystywania ich do czynności opodatkowanych – jeżeli zmiana nastąpi w okresie korekty podatku, tj. 10 lat od przyjęcia środka trwałego do używania - podatnik będzie uprawniony do odliczenia podatku na zasadach określonych w pkt 2.1. niniejszej opinii.**

Budowa laboratorium – II oś.

Podatnik zawarł umowę o dofinansowanie projektu realizowaną w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, lata 2007-2013, Priorytet 2. Infrastruktura sfery B+R, Działanie 2.1. Rozwój ośrodków o wysokim potencjale badawczym. Przedmiotem umowy jest udzielenie dofinansowania ze środków publicznych na realizację projektu w formie dotacji celowej stanowiącej część dofinansowania w wysokości odpowiadającej wkładowi krajowemu (15% kwoty dofinansowania), oraz płatności ze środków

Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR) - stanowiącej część dofinansowania w wysokości odpowiadającej wkładowi środków europejskich (85% kwoty dofinansowania), o której mowa w art. 186 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

Podatnik zobowiązany jest do zrealizowania projektu w okresie kwalifikowalności wydatków, zgodnie z harmonogramem realizacji Projektu. W celu zaliczenia podatku od towarów i usług do wydatków kwalifikujących się do dofinansowania, podatnik składa oświadczenie o kwalifikowalności VAT. Trwałość projektu wynosi 5 lat od dnia zakończenia realizacji projektu.

Głównym celem projektu jest budowa infrastruktury (laboratoria badawcze i specjalistyczne) i wyposażenie w nowoczesną aparaturę badawczą. Działanie to jest niezbędne do prowadzenia wysokiej jakości zaawansowanych badań naukowych w ramach priorytetowych grup tematycznych, a także zgodnych ze strategicznymi programami badawczymi. Program prac badawczych prowadzonych przez podatnika obejmować będzie projektowanie i rozwój innowacyjnych rozwiązań (głównie w przemyśle maszynowym i chemicznym, budownictwie, energetyce, hutnictwie, telekomunikacji, leśnictwie, rolnictwie i służbie zdrowia). Innowacyjne badania naukowe przyczynią się również do rozwoju krajowej kadry naukowej poprzez bezpośrednie wsparcie uzyskania stopnia doktora i doktora habilitowanego w naukach technicznych i przyrodniczych, a także do rozwoju specjalistycznych usług (np. badania i certyfikacja wyrobów, wzorcowanie aparatury), które będą świadczone dla przedsiębiorstw i innych instytucji w ramach akredytowanych laboratoriów.

Wśród rezultatów projektu, występują wyłącznie rezultaty niekomercjalizowane (realizacja projektów badawczych, rozwojowych i celowych oraz projektów międzynarodowych) oraz komercjalizowane (specjalistyczne usługi: badania, certyfikacja wyrobów, wzorcowanie aparatury). Projekt nie wymienia natomiast wśród rezultatów prowadzenia działalności zwolnionej z podatku (np. działalności dydaktycznej).

W przedstawionej sprawie, istotne jest zagadnienie czy podatnikowi będzie przysługiwało w pełnej wysokości prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych na realizację projektu.

Wydatki ponoszone przez podatnika dotyczyć będą budowy i wyposażenia laboratoriów które to, zgodnie z założeniami, mają służyć prowadzeniu badań oraz opodatkowanemu świadczeniu usług. Ustalenie zakresu, w jakim prawo do odliczenia może być wykonane wymaga określenia czynności, do jakich będzie wykorzystywana infrastruktura i aparatura badawcza. Wybudowane i wyposażone w aparaturę laboratoria mają być wykorzystywane do czynności:

- 1) niepodlegających opodatkowaniu (badania naukowe w ramach podstawowej działalności i na własne potrzeby podatnika, których rezultat nie będzie bezpośrednio komercjalizowany); wiedza powstała w wyniku prowadzonych badań może być teoretycznie wykorzystana w działalności dydaktycznej;
- 2) usług specjalistycznych: badań i certyfikacji wyrobów, wzorcowania aparatury wykonywanych na rzecz innych podmiotów (odpłatnych i opodatkowanych podatkiem od towarów i usług).

Podatnik jest zatem uprawniony do wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z wybudowaniem i wyposażeniem Laboratorium w aparaturę w całości. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu, nie wchodzi do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży, więc należy wyłączyć z tej sumy wartość badań naukowych.

Odsetki od środków pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem

Istotne znaczenie ma w przedmiotowej sprawie art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹³. Zgodnie z art. 207 ust. 1 tej ustawy w przypadku, gdy środki przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich są:

- 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
- 2) wykorzystane z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184,
- 3) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości

- podlegają zwrotowi przez beneficjenta wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, o której mowa w ust. 9, na wskazany w tej decyzji rachunek bankowy, z zastrzeżeniem ust. 8 i 10.

Wskutek powyższej regulacji, uznanie za kwalifikowalny podatek od towarów i usług w przypadku gdy nie było do tego podstaw, powoduje, że beneficjent ma obowiązek zwrócić odpowiadającą mu część dofinansowania z odsetkami za zwłokę w powyżej wskazanej wysokości.

Odsetki od zwracanych środków przeznaczone na realizację Projektu, w przypadku podatkowej zmiany przeznaczenia nabytych towarów, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – w przypadku podatkowej zmiany ich przeznaczenia.

W przypadku korekty podatku naliczonego w sytuacji podatkowej zmiany przeznaczenia rezultatów realizowanego projektu wydatek kwalifikowany nie może być uznany za pobrany nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, - w rozumieniu art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – NCBiR nie będzie zobowiązany do naliczania odsetek, o których mowa w tym przepisie.

Odsetki od środków przeznaczonych na realizację Projektu, w przypadku korekty deklaracji VAT-7.

Istnieją argumenty za przyjęciem, że dopiero okoliczności, które wystąpiły później potwierdzają lub wykluczają prawo podatnika do przysługiwania prawa do odliczenia już w momencie nabycia towaru, zgodnie z jego pierwotnym zamiarem. Samo wyrażenie we wniosku o dofinansowanie Projektu (we wskaźnikach rezultatu) zamiaru komercjalizacji planowanych rezultatów, może nie być wystarczające, do skorzystania przez Beneficjenta z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Dopiero w trakcie trwania Projektu, na skutek wyrażenia zainteresowania daną technologią lub wynikami badań, zamiar wyrażony we wniosku o dofinansowanie ulegnie konkretyzacji. Beneficjent będzie w stanie stwierdzić, na podstawie obiektywnych przesłanek, iż realizowany projekt uzyskał zakładany potencjał komercjalizacyjny. W przypadku Beneficjentów, którzy złożyli oświadczenie, iż podatek od towarów i usług będzie wydatkiem kwalifikowanym, nie odliczali podatku naliczonego od ponoszonych wydatków (ze względu na brak skonkretyzowanego zamiaru przeznaczenia nabywanych towarów i usług do czynności opodatkowanych), a następnie w trakcie trwania projektu, wobec spodziewanych efektów w postaci komercjalizacji

¹³ Dz. U. z 2013 r. poz. 885 j.t., zwana dalej „ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r.”.

rezultatów Projektu dokonali korekty nieodliczonego podatku naliczonego poprzez korektę deklaracji VAT-7. Wobec dokonanych korekt podatku naliczonego, Beneficjenci będą zobowiązani do zwrotu uzyskanego dofinansowania, stanowiącego równowartość zwróconego podatku od towarów i usług.

Należy zatem rozważyć zasadność zwrotu uzyskanego przez Beneficjenta dofinansowania wraz z odsetkami na podstawie art. 207 ustawy o finansach publicznych.

Do zwracanych przez Beneficjentów środków stanowiących równowartość odzyskanego podatku od towarów i usług nie powinny być naliczane odsetki (jak od zaległości podatkowych) liczonymi od dnia wypłaty środków. Z art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. wynika, że niezależnie od podstawy zwrotu dofinansowania środków unijnych oraz niezależnie od przyczyny zwrotu i jej oceny, odsetki od zwracanego dofinansowania należy naliczać od dnia, w którym dofinansowanie zostało faktycznie przekazane beneficjentowi.

Zmiana „kwalifikowalności” wydatków na pokrycie podatku naliczonego, zawartego w cenie towarów lub usług zakupionych przez Beneficjenta dofinansowania, a zmiana ta następuje następczo (w momencie złożenia wniosku o dofinansowanie uzasadnione było twierdzenie, że wydatek ten będzie wydatkiem kwalifikowalnym), następnie jednak w toku realizacji projektu okazuje się, że przestał on być wydatkiem kwalifikowalnym (ze względu na powstanie prawa do odliczenia VAT naliczonego, nie jest sytuacją szczególną).

Wobec powyższego – w kontekście zwróconego przez organy podatkowego nieodliczonego podatku na podstawie dokonanej przez Beneficjenta korekty podatku – nie można twierdzić, iż uzyskane na pokrycie kwalifikowanego podatku od towarów i usług środki zostały pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, a zatem NCBiR winien z tego tytułu naliczać odsetki. Naliczanie odsetek od tego rodzaju zwrotu pobranych środków należy uznać za sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

Istnieje rażąca dysproporcja w skutkach podatkowych dla Beneficjenta, przy dokonaniu prawnie dopuszczalnej, korekty podatku naliczonego, w kontekście konieczności zwrotu pobranych środków wraz z odsetkami

Art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. daje prawo podatnikowi dokonania odliczenia podatku naliczonego przez dokonanie korekty deklaracji. Konstrukcja przepisu prowadzi do wniosku, iż odnosi się do sytuacji, w której podatnik złożył deklarację, ale nie wykazał w niej podatku naliczonego. Nie powinno bowiem ulegać wątpliwości to, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w związku z określonymi w ustawie okolicznościami, dopiero zaś jego realizacja następuje z chwilą złożenia deklaracji podatkowej z wykazaną kwotą podatku naliczonego. Nie ma zatem prawnego uzasadnienia – biorąc pod uwagę konstytucyjną zasadę proporcjonalności – wykładnia normy prawnej, której rezultat prowadzi do wniosków niezgodnych z Konstytucją. Wyrażona w art. 31 ust. 3 i art. 2 zasada proporcjonalności przewiduje, iż podejmowane przez ustawodawcę środki prawne muszą być współmierne (konieczne i proporcjonalne do wagi zagadnienia), jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć.

Zasady dotyczące deklarowania podatku od towarów i usług (dokonywania korekt deklaracji) są regulacjami technicznymi, służącymi weryfikacji rzetelności podatników. Nie mogą one rzutować na sytuację materialnoprawną podatników. W wyroku z dnia 24 września 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie sygn. I FSK 1015/07 stwierdził, w odniesieniu do czynności technicznych: *„Rejestracja dla celów VAT nie czyni danego podmiotu podatnikiem tego podatku, lecz - poprzez stworzenie formalnego rejestru podatników - stanowi dla organów podatkowych łatwe źródło sprawowania nad nimi kontroli w zakresie prawidłowości rozliczania się z tego podatku. System rejestracji oraz zasady fakturowania zostały odpowiednio sformalizowane w celu umożliwienia organom podatkowym kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych. Przepisy normujące powyższe zasady mają charakter techniczny i nakładane nimi obowiązki powinny uwzględnić zasadę proporcjonalności (współmierności), która jest wyrażona w Konstytucji RP (por. art. 31 ust. 3 i art. 2) oraz należy do*

jednych z podstawowych zasad prawa Unii Europejskiej. Zakłada ona, że podjęte środki prawne muszą być współmierne (konieczne i proporcjonalne do wagi zagrożenia), jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć. Polega zasadniczo na uchyleniu adekwatności celu i środka użytego do jego osiągnięcia”.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie dokonywał wykładni treści normatywnej konstytucyjnej zasady równości. W jednym z wyroków Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „konstytucyjna zasada równości (w tym jej aspekcie, który określany jest mianem „równości w prawie”), polega ona na tym, że **wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowani równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium różnicowania podmiotów (adresatów) prawa** (wyroki: z 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z 17 maja 1999 r., sygn. P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z 21 września 1999 r., sygn. K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z 18 grudnia 2000 r., sygn. K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298; z 21 maja 2002 r., sygn. K. 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32). Jak się to podkreśla w doktrynie prawa, kluczowego znaczenia nabiera więc zawsze ustalenie „cechy istotnej”, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne.” Jak podkreślono w tym wyroku „Trybunał Konstytucyjny podziela także w pełni pogląd, że rozumienie zasady równości uwzględniać musi dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa, czy innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano zaś w tym kontekście priorytet przyznawany przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np. do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagrożenie obowiązków podatkowych.”¹⁴

Zgodnie natomiast z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i **tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.** Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Przepis ten wprowadza jedną z zasad wynikających z art. 2 Konstytucji (zasady demokratycznego państwa prawnego), tj. zasady proporcjonalności. Zasada ta była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wskazać można choćby na wyrok TK z dnia 13 marca 2007 r. sygn. K. 8/07, w którym Trybunał stwierdził: „Z zasadą proporcjonalności ściśle związane jest pojęcie konieczności, uzasadniającej ograniczenie wolności i praw. Kryterium „konieczności” zastosowania ograniczenia oznacza obowiązek ustawodawcy wyboru **najmniej uciążliwego środka prowadzącego do założonego celu.** Jeżeli więc ten sam cel możliwy jest do osiągnięcia przy zastosowaniu innego środka, nakładającego mniejsze ograniczenia praw i wolności jednostki, **to zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego, wykracza poza to, co konieczne, narusza więc Konstytucję**”. W wyroku z dnia 25 marca 2010 r. sygn. P. 9/08 wskazano, iż „Nie ulega wątpliwości, co niejednokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie Trybunał, że swoboda ustawodawcy w nakładaniu tego typu kar nie jest nieograniczona i wymaga poszanowania podstawowych zasad zawartych w Konstytucji (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2 i powołane tam orzecznictwo). Do zasad tych należą wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego zasada zaufania do prawa i sprawiedliwości (art. 2 Konstytucji) czy też zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Oznacza to, że **ustawodawca nie może stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych, oderwanych od stopnia naganności zachowania jednostki w stosowaniu obowiązującego prawa** (zob. wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)”. Jak wskazał Trybunał

¹⁴ Wyrok z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04.

Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 października 2011 r. w sprawie o sygn. SK 2/10" *Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy.*

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10).

Mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, należy wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władzę publiczną (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03 OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27). **Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii - podobnie jak ogólna zasada równości - podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium zróżnicowania.**

Przechodząc do ogólnej zasady równości, należy przypomnieć, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relevantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relevantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z 22 lutego 2005 r. sygn. K 10/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia).

W niniejszej sprawie - rekonstruując treść wzorca kontroli - można też odwołać się do treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ zarzut dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ale ingerencji w prawa majątkowe przez **obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku**. Przy czym - mając na uwadze powołanie art. 2 Konstytucji - Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zasada proporcjonalności ma znaczenie szersze, odnosi się bowiem do ogółu sytuacji, w których państwo za pomocą stanowionego przez siebie prawa oddziałuje na pozycję osoby pozostającej pod jego władzą. W takich sytuacjach zarzut braku proporcjonalności jest oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne (np. wyroki TK z: 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01 OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34; 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07 OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26; 24 listopada 2008 r., sygn. K 66/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 158).

Z zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) **kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków)**, 3) **zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia.** To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe

dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu”.

Jak stwierdził WSA w zaskarżonym wyroku *"Takie rozwiązanie legislacyjne było dopuszczalne i racjonalne jeśli zważyć, że prawodawca nie chciał aby wyższa stawka akcyzy obciążała autentycznych nabywców, którzy olej opałowy użytkują do celów grzewczych. Zatem jeśli prawodawca zdecydował się na obniżenie stawki podatku, to mógł to uczynić przy zastosowaniu pewnych obwarowań"*. Jednocześnie sąd twierdzi, że celem oświadczeń było zapewnienie możliwości weryfikacji sposobu wykorzystania oleju. Jak twierdzi sąd: *"Celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. było umożliwienie kontroli nad obrotem olejami opałowymi, które mogły być wykorzystywane do innych celów niż opałowe. Wymóg uzyskiwania oświadczeń jest bowiem jednym ze sposobów takiej kontroli, pozwalającym jednocześnie dokonać weryfikacji wykorzystania oleju. Dysponując danymi nabywcy organy podatkowe mogą stwierdzić, czy olej nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany na te cele"*.

Jak wyżej podkreślił TK zasada proporcjonalności wymusza w takim przypadku **"2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu"**.

Nakładanie na podatnika obowiązku uiszczenia odsetek od zaległości podatkowej (tj. wkroczenie w konstytucyjnie chronione prawo własności podatnika) ma na celu wyrównanie Skarbowi Państwa szkody, jaką ponosi on z tytułu nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika (kompensacyjna funkcja odsetek). Powstanie odsetek jest rezultatem nieprawidłowego zachowania dłużnika podatkowego, które powoduje uszczerbek, jakiego Skarb Państwa by nie doznał, gdyby podatnik zobowiązanie wykonał. W tym zakresie odsetki pełnią również funkcję dyscyplinującą podatników. **Jeżeli jednak odsetki są naliczane w przypadku, w którym Skarb Państwa nie ponosi szkody, tracą swój kompensacyjny charakter i stają się „oczywiście nieadekwatne lub nieracjonalne albo niewspółmiernie dolegliwe, oderwane od stopnia naganności zachowania”.**

Na podobne naruszenie wspomnianych wyżej zasad Konstytucji wskazywano już w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2010 r. sygn. I FSK 2000/08 wskazano: *„Faktem jest, że zastosowane w rozpoznawanej sprawie przepisy: art. 52 § 1 pkt 2, art. 53 § 5 pkt 1, art. 55 § 2, art. 76 § 1, art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 76b Ordynacji podatkowej, literalnie czytane, uzasadniają sposób zaliczenia dokonany przez organy podatkowe. Regulacje te pozwalają bowiem twierdzić, że podatnik podatku od towarów i usług znajdujący się w sytuacji jak skarżąca spółka (polegającej na przedwczesnym rozliczeniu podatku należnego w zaniżonej wysokości i zaniżeniu w związku z tym wysokości zobowiązania w dalszym okresie rozliczeniowym), z jednej strony stawiał się z dniem wymagalności podatku dłużnikiem podatkowym, bowiem ciążyła na nim zaległość podatkowa podlegająca oprocentowaniu z dniem następującym po dniu jej powstania, natomiast z drugiej strony nie mógł wykazać się nadpłatą, mimo że podatek przedpłacił (na co słusznie zwrócił uwagę pełnomocnik skarżącej). Natomiast Skarb Państwa nie ponosił żadnego uszczerbku, skoro dysponował już stosowną należnością. Rację ma również autor skargi kasacyjnej, że w świetle zastosowanych przepisów, sytuacja podatnika podatku od towarów i usług uiszczającego nienależny podatek, a zatem w istocie dokonującego jego "przedpłaty" kształtowana jest w sposób szczególnie, odmienny od sytuacji podatników innych podatków, a to stawia pod znakiem zapytania ich zgodność z zasadą konstytucyjnego demokratycznego państwa prawa, sprawiedliwości społecznej (art. 2 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), daniowej (art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP) oraz równości wobec prawa (art. 67 ust. 2 Konstytucji RP). W wyroku NSA z dnia*

24 lutego 2010 r. sygn. I FSK 2000/08 Sąd obszernie odniósł się do roli tej zasady przy wykładni norm dotyczących odsetek od zaległości podatkowych: „*Jak trafnie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r., I FSK 1172/08, legitymacji do dokonania oceny przedmiotowej sprawy pod kątem zgodności z przepisami prawa wspólnotowego należy upatrywać w tym, że przywołane wyżej przepisy kształtują sytuację podatników podatku od towarów i usług, która unormowana jest właśnie tymi wspólnotowymi przepisami. Co prawda w regulacjach tych problematyka powstawania nadpłat jak i zasad oprocentowania kwot zaległości podatkowych nie jest normowana, niemniej nawet w takim przypadku prawodawca krajowy, określając sytuację prawną podatników podatku od wartości dodanej - do której to kategorii zaliczają się podatnicy krajowego podatku od towarów i usług - obowiązany jest uwzględniać podstawowe zasady kształtujące tę daninę publicznoprawną. Dotyczy to w szczególności oprocentowania od zaległości podatkowej. Instytucja ta w swym założeniu wywołuje wszak podwójny skutek: kompensacyjny i represyjny (sanacyjny). Stąd też znajduje do niej zastosowanie, obowiązująca w dacie przyjmowania unormowań kształtujących w okolicznościach sprawy sytuację prawną podatnika, regulacja zawarta w art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku z 17 maja 1977 r. nr 77/388/EWG (Dz. U. UE. L Nr 145, str. 1 ze zm.). Przepis ten przyznaje Państwom Członkowskim uprawnienie do przyjmowania środków krajowych mających na celu zapewnienie prawidłowego naliczania i pobierania podatku VAT oraz unikania oszustw podatkowych. Przyjmując takie środki Państwa Członkowskie korzystają z autonomii proceduralnej, pod warunkiem poszanowania zasad ogólnych prawa wspólnotowego (w tym zasady proporcjonalności). Wniosek taki potwierdza zresztą wypowiedź Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zawarta w wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r., w sprawie C-502/07 K-1, zob.: pkt 22 i 23 uzasadnienia; publ w: PP z 2009 r., nr 3, str. 47; System Informacji Prawniczej LEX - Lex nr 469620). Trybunał zresztą wielokrotnie powoływał się na wymogi wynikające z zasady proporcjonalności, oceniając dopuszczalność stosowania przepisów krajowych przyjętych w wykonaniu uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego (zob. np. wyrok ETS z dnia 11 listopada 1981 r., w sprawie 203/80 Casati, ECR 1981, s. 2595; wyrok ETS z 25 lutego 1988 r., w sprawie 299/86 Orexl, ECR 1988, s. 1213; wyrok ETS z dnia 10 maja 1995 r., w sprawie C-384/93 Alpine Investments, ECR 1995, s. 1-1141; wyrok ETS z dnia 29 lutego 1996 r., w sprawie C-193/94 Scanani, ECR 1998, s. 1-2133). Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyżej wyroku w sprawie I FSK 1172/08, wyjaśnił jednocześnie, że zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyrok ETS z dnia 12 stycznia 2006 r., w sprawie C-504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH, Zb. Orz. 2006, s. 1-679, ZOTSiSPI 2006/18/1-00679, Lex nr 226167). O tym, że tak pojmowaną zasadę proporcjonalności należy również wykorzystywać dokonując oceny jej przestrzegania w każdym konkretnym przypadku dotyczącym spraw związanych z podatkiem od wartości dodanej, potwierdzają wyroki ETS-u w sprawach nr: C - 35/05 Reemtsma oraz C - 302/07 J O Wetherspoon oraz opisywana w literaturze praktyka judykatury europejskiej (zob.: A. Frąckowiak - Adamska, Zasada, str. 318 i nast. wraz z cyt. tam literaturą). Dokonując w związku z tym oceny przepisów art. 53 § 1 i § 4 oraz art. 73 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej (ściśle związanego w niniejszej sprawie z zastosowanymi regulacjami art. 76 § 1, art. 76a § 1 i 2 pkt 1 i art. 76b Ordynacji podatkowej), **Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wskazane unormowania, dotyczące podatnika podatku od towarów i usług, powodują zachwianie symetrii między interesami zarówno Skarbu Państwa jak i podatników.** Wynika to jasno z faktu, że: powodują one, iż podatnik mimo, że de facto uiszczył nienależny podatek nie ma prawa do odsetek od nadpłaty (ta bowiem powstaje na zasadach szczególnych, znajdujących zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do podatników podatku od towarów i usług) mimo, że Skarb Państwa został już przysporzony; Skarbowi Państwa należą się odsetki od zaległości podatkowej mimo, że de facto należnością tą już dysponuje; znajdujące zastosowanie regulacje mają charakter wyjątkowy, gdyż dotyczą tylko jednej kategorii podatników, tj. podatników podatku od towarów i usług przy równoczesnym braku uzasadnienia dla takiego, szczególnego, ukształtowania ich sytuacji prawnej; oraz, regulacje te traktowane są przez samego prawodawcę jako środek represyjny. Kierując się zatem powyższymi względami, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał także, że w sytuacji, w której uprzednie przeplacenie podatku VAT*

skutkującego de facto jego nadpłatą jest równoczesne z popadnięciem przez podatnika w zaległości podatkowe w dalszym okresie rozliczeniowym, należy dokonać wykładni spornych unormowań pod kątem uwzględnienia zasady proporcjonalności. Dokonanie tego rodzaju wykładni prowadzi natomiast do wniosku, że w okresie od 1 września 2005 r. do 31 grudnia 2008 r. (data uchylenia art. 73 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej), stosowanie art. 53 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej w kontekście brzmienia art. 73 § 1 pkt 6 tej ustawy wymaga, aby podatnik, który przedwcześnie rozliczył podatek od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy wykazując podatek należny z tytułu czynności, o których obowiązek podatkowy powstał w następnych okresach rozliczeniowych, w wyniku czego w tychże kolejnych okresach rozliczeniowych popadł w zaległość podatkową w tym podatku - nie był obciążany odsetkami za zwłokę od tychże zaległości do wysokości odsetek, które byłby należne od kwoty nadpłaconej. Kwotą tą Skarb Państwa bowiem już materialnie dysponował w momencie powstania - pod względem formalnym - zaległości podatkowej za następny okres rozliczeniowy, w związku z czym odpadła funkcja kompensacyjna, jaką spełniać mają odsetki od zaległości podatkowych”.

Jak wykazano we wcześniejszych wywodach, również w przedmiotowej sprawie zachodzi wspomniany wyżej „brak symetrii” między obowiązkami podatnika a Skarbu Państwa.

Ocena zgodności wykorzystania środków pochodzących z dofinansowania z przeznaczeniem dokonywana jest przez porównanie przedmiotu ustalonego we wniosku o dofinansowanie z efektem osiągniętym przez beneficjenta. Chodzi nie tylko o analizę zakresów poszczególnych kategorii wydatków z punktu widzenia ich poprawności wydatkowania zgodnie z ustalonym pierwotnie przeznaczeniem, lecz także o sprawdzenie, czy beneficjent osiągnął wskaźniki realizacji projektu, tj. wskaźniki produktu i rezultatu.

Konieczność zwrotu odzyskanego przez Beneficjenta dofinansowania wraz z odsetkami na podstawie art. 207 ustawy o finansach publicznych wobec ukształtowanego w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. sposobu korygowania podatku naliczonego, stoi w sprzeczności z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji. Podkreślić należy, że sytuacja w której Beneficjent dokonuje korekty podatku naliczonego nie może być traktowana jako konsekwencja niezgodnego z prawem działania podatnika, ani tym bardziej jako sankcja podatkowa. Reasumując, w świetle powyższego należy uznać, iż Beneficjenci nie będą zobowiązani do zwrotu pobranego dofinansowania wraz z odsetkami. Pobranego przez Beneficjenta dofinansowania, do momentu konkretyzacji prawa do odliczenia podatku naliczonego i jego korekty nie można uznać za „pobrane nienależnie” lub „w nadmiernej wysokości”.

W załączniku nr 1 do Przewodnika znajdują się schematy graficzne przedstawiające sposób postępowania z podatkiem VAT w sytuacji zmiany przeznaczenia.

Sytuacje, w których podatek VAT może stanowić wydatek kwalifikowalny w projekcie, pomimo komercjalizacji wyników

Poniżej przedstawiamy rozwiązania, które w określonych okolicznościach mogą spowodować kwalifikowalności podatku VAT w ramach Projektu, przy jednoczesnym spełnieniu obowiązku komercjalizacji.

Pragniemy jednak wskazać, że poszczególne rozwiązania zaprezentowane poniżej wiążą się z różnym poziomem ryzyka podatkowego po stronie Beneficjentów, a zastosowanie ich w sposób bezpieczny podatkowo wymaga każdorazowej i szczegółowej analizy zaistniałego u Beneficjenta stanu faktycznego. Jak zostało wyżej wspomniane bezpieczne wdrożenie poniższych scenariuszy powinno zostać poprzedzone uzyskaniem wiążącej Interpretacji Indywidualnej Izby Skarbowej w tym zakresie.

1) *Bezpośrednia alokacja do czynności zwolnionych z opodatkowania VAT*

Jednym z rozwiązań, które powoduje kwalifikowalność podatku VAT w projekcie jest m.in. bezpośrednie przyporządkowanie dokonywanych zakupów/kwot podatku VAT naliczonego do wykonywania czynności **wyłącznie zwolnionych z VAT**.

W sytuacji wykorzystywania nabywanych towarów i usług **wyłącznie i bezpośrednio** do czynności zwolnionych z opodatkowania VAT, **Beneficjentowi nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego od tych wydatków** (zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

2) Zwolnienie dla małych podatników

Kolejne rozwiązanie to utrzymanie przez Beneficjenta statusu podatnika zwolnionego z podatku VAT (zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe).

Fakt uznania Beneficjenta za podmiot działający w charakterze podatnika VAT nie oznacza automatycznie konieczności opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez Beneficjenta. Ustawa o VAT przewiduje bowiem zwolnienie z podatku dla tzw. małych podatników (drobnych przedsiębiorców). Aby skorzystać z takiej możliwości **wartość sprzedaży opodatkowanej** podatnika w poprzednim roku podatkowym **nie powinna przekroczyć 150.000 PLN**. Należy pamiętać, że do wartości tego limitu **nie wlicza się wartości sprzedaży zwolnionej z opodatkowania VAT (na podstawie zwolnienia przedmiotowego) oraz dostawy towarów i usług, które są zaliczane przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych** podlegających amortyzacji na podstawie przepisów o podatku dochodowym.

Objęcie Beneficjenta powyższym zwolnieniem przedmiotowym powoduje, że czynności komercjalizacyjne, które co do zasady stanowiłyby czynności opodatkowane VAT, będą zwolnione z podatku (do momentu przekroczenia limitu 150 000 PLN – przy czym limit odnosi się do wartości sprzedaży opodatkowanej podatnika, a nie tylko na dany projekt). W konsekwencji, takiemu **Beneficjentowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego** – VAT naliczony może zostać uznany za wydatek kwalifikowany w projekcie.

Należy jednak pamiętać, że w sytuacji, kiedy w ciągu roku wartość sprzedaży przekroczy limit 150.000 PLN zwolnienie, o którym mowa powyżej traci moc w momencie przekroczenia limitu. W takim przypadku **opodatkowaniu VAT podlega nadwyżka sprzedaży ponad 150.000 PLN, która jednocześnie wpływa pozytywnie na możliwość odliczenia VAT naliczonego** (może spowodować konieczność korekty kwoty podatku VAT naliczonego uznanej za wydatek kwalifikowany).

Warto również zauważyć, że podatnicy, którzy w przeszłości zrezygnowali z omawianego zwolnienia lub je utracili z uwagi na przekroczenie limitu wartości sprzedaży, mogą, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracili prawo do zwolnienia lub z niego zrezygnowali, **ponownie skorzystać ze zwolnienia** pod warunkiem spełnienia wskazanych powyżej warunków.

Zaproponowany scenariusz znajdzie zastosowanie przede wszystkim do Beneficjentów prowadzących działalność komercjalizacyjną w niewielkim rozmiarze lub, u których **podstawowa działalność jest zwolniona z opodatkowania VAT (np. uczelnie wyższe), a czynności komercjalizacyjne (opodatkowane VAT) stanowiłyby jedynie niewielką część prowadzonej działalności**.

3) Powierzenie komercjalizacji spółce celowej

Kolejnym rozwiązaniem mogącym powodować kwalifikowalność podatku VAT w projekcie, jest powierzenie zadań komercjalizacyjnych spółce celowej (np. spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, w której Beneficjent miałby całość praw udziałowych). Przekazanie powstałej infrastruktury lub praw do wyników badań mogłoby nastąpić w drodze czynności **nieodpłatnej** (darowizna, użyczenie) lub w formie **odpłatnej** (aport). Zgodnie z przyjętymi założeniami, spółka celowa zobowiązana byłaby do skomercjalizowania rezultatów Projektu. W przypadku wdrożenia zaproponowanych scenariuszy, po

stronie Beneficjenta nie doszłoby do czynności opodatkowanych VAT w ramach komercjalizacji, które mogłyby powodować utratę możliwości traktowania przez niego kosztu VAT za wydatek kwalifikowany.

Istnieje szereg możliwości w zakresie powierzenia zadań komercjalizacyjnych podmiotowi trzeciemu. Poniżej przedstawiamy kilka z nich. Zaznaczyć jednak należy, iż konkretne rozwiązania należy rozpatrywać w kontekście formy organizacyjnej danego podmiotu (uczelnia wyższa, instytut) zgodnie z zapisami Ustaw regulujących działania poszczególnych podmiotów.¹⁵

3.1) Transakcje nieodpłatne - nieodpłatne przekazanie wyników Projektu, zarówno w postaci powstałej **infrastruktury badawczej** jak i **praw** do rezultatów Projektu, może nastąpić w drodze darowizny lub nieodpłatnego użyczenia spółce celowej.

W tym miejscu należy zauważyć, że opodatkowaniu VAT podlega co do zasady **odpłatna** dostawa towarów oraz **odpłatne** świadczenie usług.

Jednak przepisy ustawy o VAT przewidują także opodatkowanie VAT niektórych czynności wykonywanych nieodpłatnie. Zgodnie z ustawą o VAT, nieodpłatne przekazanie lub użyczenie towarów (np. powstałej w ramach Projektu infrastruktury B+R) powinno zostać uznane za opodatkowane VAT jeżeli Beneficjentowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów.

Przy założeniu, że zamiarem Beneficjenta – od początku realizacji Projektu – **było nieodpłatne przekazanie (w drodze darowizny) towarów** (wytworzonych/nabytych w ramach Projektu) do spółki celowej, można **stwierdzić, że Beneficjent, który zamierzał wykonywać czynności nieodpłatne** (będące poza systemem VAT/niepodlegające opodatkowaniu VAT), **nie posiada prawa do odliczenia w zakresie wydatków bezpośrednio związanych** z wykonaniem czynności nieopodatkowanych (darowizny lub nieodpłatnego użyczenia towarów). Dokonanie nieodpłatnego użyczenia lub darowizny towarów spółce celowej pozostawałoby zatem poza zakresem opodatkowania VAT i mogłoby spowodować możliwość kwalifikowalności podatku VAT w projekcie.

Analogiczne podejście można zastosować w przypadku **darowizny** praw uzyskanych /wypracowanych w ramach projektu lub nieodpłatnego **użyczenia praw** spółce celowej.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że omawiane transakcje nieodpłatne **nie posiadają charakteru zarobkowego**, który jest jednym z fundamentalnych warunków uznania działalności Beneficjenta za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Niezależnie od powyższego, w ramach proponowanego rozwiązania, Beneficjent nie będzie wykonywał działalności gospodarczej związanej z komercjalizacją użyczanych lub darowanych praw/towarów – zadanie to przejmie spółka celowa. Zgodnie z przywołanymi przepisami ustawowymi, rozwiązanie polegające na nieodpłatnym przekazaniu efektów lub użyczeniu towarów bądź praw spółce celowej nie może zostać wykorzystane przez uczelnie wyższe (Art. 86 Ustawy o szkolnictwie wyższym).

3.2) Transakcje odpłatne - Aport w zależności od swojego przedmiotu stanowi odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług. W przypadku gdy przedmiotem aportu są towary (np. zakupiona w ramach Projektu infrastruktura) z punktu widzenia VAT wniesienie aportu stanowi odpłatną dostawę towarów. W sytuacji gdy przedmiotem aportu są prawa (np. prawa do wyników zrealizowanych badań), dochodzi do odpłatnego świadczenia usług.

W związku z powyższym, przesłanka kwalifikowalności VAT w projekcie może pojawić się wtedy, gdy **wniesienie aportu** (jako odpłatna dostawa towarów/usług) **będzie podlegać zwolnieniu z opodatkowania VAT**.

¹⁵ Art. 86a ustawy o szkolnictwie wyższym, Art. 17 ust.5 ustawy o instytutach badawczych oraz Art.83 ustawy o Polskiej Akademii Nauk

3.2)1. Rozwiązanie polegające na wykorzystywaniu przez Beneficjentów towarów zakupionych/wytworzonych w ramach Projektu wyłącznie do działalności zwolnionej z VAT, które następnie byłyby wniesione aportem do spółki celowej w celu podjęcia przez nią działań komercjalizacyjnych.

3.2)2. Innym możliwym rozwiązaniem jest dokonanie aportu (zarówno towarów jak i praw) w okresie korzystania przez Beneficjenta z limitu zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, o którym była mowa w pkt 2) powyżej (tj. 150.000 PLN). W praktyce, Beneficjent jako podatnik zwolniony z VAT na gruncie wskazanych tam regulacji (art. 113 ustawy o VAT), wnosząc aport do spółki celowej, nie będzie zobowiązany do opodatkowania takiej dostawy według właściwych stawek VAT, a będzie uprawniony do zastosowania zwolnienia z podatku. W konsekwencji, wobec dokonania aportu wyników Projektu zwolnionego z opodatkowania, Beneficjentowi nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego, co mogłoby spowodować uznanie VAT naliczonego za wydatek kwalifikowany w projekcie.

Dodatkowo należy wskazać, że do limitu 150.000 PLN nie wlicza się wartości sprzedaży zwolnionej z opodatkowania VAT (na podstawie zwolnienia przedmiotowego) oraz dostawy towarów i usług, które są zaliczane przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji na podstawie przepisów o podatku dochodowym.

3.2)3. Aport stanowi czynność odpłatną, która co do zasady podlega opodatkowaniu VAT. Jednakże w przypadku, **gdy przedmiotem aportu jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, aport pozostaje poza zakresem opodatkowania VAT.**

W praktyce oznacza to, że w przypadku gdy **zamiarem Beneficjenta** starającego się o dofinansowanie, **było przekazanie rezultatów Projektu w formie aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa** do spółki celowej, istnieją argumenty aby twierdzić, że Beneficjentowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów/usług nabytych w ramach Projektu. Miał on zatem prawo uznać koszt VAT za wydatek kwalifikowany.

Aby wniesienie aportu pozostawało poza systemem VAT, zespół składników majątkowych wnoszonych do spółki celowej przez Beneficjenta musi **wypełniać definicję „zorganizowanej części przedsiębiorstwa”** wskazanej w ustawie o VAT. Dodatkowo, należy pamiętać, że wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa **nie znosi obowiązku dokonania korekty VAT naliczonego w przypadku zmiany przeznaczenia składników majątku wchodzących w jego skład – zmiana taka może nastąpić z chwilą komercjalizacji wyników Projektu przez spółkę celową.** Jednakże, obowiązek ten nie będzie spoczywał na Beneficjencie, a spółce celowej jako na nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa.