

Projekty komercjalizacji

**B + R**

Przygotuj – Oceń – Realizuj



Projekty komercjalizacji

**B + R**

Przygotuj – Oceń – Realizuj



**Wydawca**  
Michał Barszcz

**Skład i łamanie**  
Dariusz Ziach

© by Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Warszawa 2014

978-83-936422-1-2

Wydanie pierwsze

Narodowe Centrum Badań i Rozwoju  
ul. Nowogrodzka 47a  
00-695 Warszawa  
Tel.: +48 22 24 42 858  
Fax: +48 22 20 13 408  
[www.bridge.gov.pl](http://www.bridge.gov.pl)  
<http://www.ncbr.gov.pl>

## Spis treści

|   |     |
|---|-----|
| <b>1. Wprowadzenie</b> .....  | 11  |
| <b>2. Instytucjonalne formy współpracy Państwowych Jednostek Badawczych z sektorem prywatnym – klasyfikacja instytucjonalnych form współpracy Państwowych Jednostek Badawczych z sektorem prywatnym</b> ..... | 13  |
| <b>3. Komerccjalizacja wyników prac B+R przez Państwowe Jednostki Badawcze w projektach z dofinansowaniem unijnym</b> .....   | 21  |
| 3.1. Ubieganie się o dofinansowanie unijne z funduszy strukturalnych .....  | 21  |
| 3.1.1. Finansowanie działalności B+R przez fundusze strukturalne UE .....   | 21  |
| 3.1.2. Podział zadań i ryzyka w fazach badawczej oraz wdrożeniowej .....  | 26  |
| 3.1.3. Zasady sporządzania analizy finansowej w kontekście komercjalizacji .....  | 39  |
| 3.2. Realizacja projektów B+R z dofinansowaniem unijnym .....   | 44  |
| 3.2.1. Archiwizacja dokumentacji projektowej w celu komercjalizacji .....   | 44  |
| 3.2.2. Wpływ zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym na wdrożenie projektu .....  | 44  |
| 3.3. Specyficzne problemy związane z przygotowaniem i realizacją projektów B+R oraz dofinansowaniem zewnętrznym, mających na celu komercjalizację wyników prac .....  | 49  |
| 3.3.1. Kwalifikowalność podatku VAT .....   | 49  |
| 3.3.2. Trwałość projektu .....  | 55  |
| 3.3.3. Dochodowość i pomoc publiczna .....  | 56  |
| 3.3.4. Definicja projektów generujących dochód .....  | 70  |
| <b>4. Kwalifikowalność VAT a działania komercjalizacyjne w ramach I oraz II osi priorytetowej PO IG</b> .....   | 81  |
| 4.1. Wprowadzenie .....   | 81  |
| 4.2. Korekta podatku naliczonego z uwagi na zmianę podatkowego przeznaczenia rezultatów .....   | 111 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.2.1. Obowiązek korekty podatku, który dał prawo do odliczenia w trakcie trwania projektu.....   | 116 |
| 4.2.2. Wniesienie aportu oraz zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....   | 120 |
| 4.3. Studium przypadków.....  | 124 |
| 4.3.1. Korekta podatku naliczonego w deklaracji VAT-7 – oś I... 124   |     |
| 4.3.2. Budowa budynku przeznaczonego do częściowej komercjalizacji – oś II.....   | 127 |
| 4.3.3. Budowa laboratorium – II oś .....  | 129 |
| 4.4. Odsetki od środków pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem... 131  |     |
| 4.4.1. Odsetki od zwracanych środków przeznaczone na realizację projektu, w przypadku podatkowej zmiany przeznaczenia nabytych towarów, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ..... | 132 |
| 4.4.2. Odsetki od środków przeznaczonych na realizację projektu, w przypadku korekty deklaracji VAT-7 .....   | 132 |
| 4.4.3. Sytuacje, w których podatek VAT może stanowić wydatek kwalifikowalny w projekcie, pomimo komercjalizacji wyników .....   | 143 |

## Skróty

- CBA** – analiza kosztów i korzyści (*cost-benefit analysis*)
- CTT** – centra transferu technologii
- DCF** – zdyskontowane przepływy pieniężne (*discounted cash flow*)
- DIC** – zdyskontowane nakłady na realizację projektu (*discounted investment costs*)
- EFRR** – Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego
- ETS** – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- GOR** – grupa oceny ryzyka
- IOB** – instytucja otoczenia biznesu
- IP** – Instytucja Pośrednicząca
- ISO** – Międzynarodowa Organizacja Normalizacyjna (*International Organization for Standardization*)
- Jednostka** – Państwowa Jednostka Badawcza
- KE** – Komisja Europejska
- Metoda FMEA** – metoda *Failure Mode and Effect Analysis*
- NCBR** – Narodowe Centrum Badań i Rozwoju
- PJB** – Państwowa Jednostka Badawcza
- PO IG** – Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka
- Prace B+R** – Prace badawczo-rozwojowe
- Projekt** – inwestycje związane z rozwojem infrastruktury informatycznej nauki razem z projektami z I osi priorytetowej
- RIF** – regionalne instytucje finansujące
- RPO** – Regionalne Programy Operacyjne
- RPO WSL** – Regionalny Program Operacyjny Województwa Śląskiego
- t.j.** – tekst jednolity
- TSUE albo Trybunał** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

**Ustawa o VAT** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

**Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.** – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

**Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r.** – ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju – Dz.U. Nr 84, poz. 712 ze zm.

**wskaźnik RPN** – wskaźnik *Risk Priority Number*

**VAT** – podatek od towarów i usług

**zcp** – składnik zorganizowanej części przedsiębiorstwa

**zm.** – zmiany





Europejskie Centrum Przedsiębiorczości

Fundacja Europejskie Centrum Przedsiębiorczości – organizacja pozarządowa, której celem jest wspieranie rozwoju polskich przedsiębiorstw, organizacji pozarządowych i regionów. Działania FEuCP polegają na doradztwie strategicznym, finansowo-inwestycyjnym oraz pomocy w pozyskiwaniu zewnętrznych źródeł finansowania, w szczególności z funduszy unijnych. Zespół FEuCP tworzą eksperci z zakresu finansowania rozwoju przedsiębiorstw.

dr Jerzy Kwieciński – wiceminister rozwoju regionalnego w latach 2005–2008, odpowiedzialny za koordynację polityki rozwoju kraju oraz za przygotowanie dokumentów strategicznych i operacyjnych, w tym Strategii Rozwoju Kraju 2007–2015 i Narodowej Strategii Spójności 2007–2013, a także za negocjacje z Komisją Europejską. Wieloletni pracownik Komisji Europejskiej. Był nauczycielem akademickim i pracownikiem naukowym. Obecnie Prezes Fundacji Europejskie Centrum Przedsiębiorczości i przedsiębiorca. Specjalizuje się w przygotowywaniu i realizacji projektów innowacyjnych. Ekspert Banku Światowego, UNDP, Komisji Europejskiej i in. Ekspert ds. polityki rozwoju, innowacyjności i Unii Europejskiej. Studiował na Politechnice Warszawskiej i SGH. Ukończył międzynarodowe studia MBA. Jest Ministrem rozwoju regionalnego w Gospodarczym Gabinetcie Cieni BCC.

Współpracownicy: Dayana Napoles Grabek, Rafał Fabiszewski, Bartłomiej Mazurkiewicz, Grzegorz Stawicki.



## 1. Wprowadzenie

Niniejszy przewodnik jest uzupełnieniem oraz odpowiedzią na uwagi zgłaszane przez Czytelników i Użytkowników przewodnika Praktyczna komercjalizacja B+R ([http://www.mnisw.gov.pl/praktyczna\\_komercjalizacja](http://www.mnisw.gov.pl/praktyczna_komercjalizacja)). Jest on adresowany do następujących kategorii Państwowych Jednostek Badawczych (dalej: „PJB” lub „Jednostka”):

- 1) instytutów badawczych (do 1 października 2010 r. – jednostek badawczo-rozwojowych),
- 2) uczelni,
- 3) instytutów naukowych Polskiej Akademii Nauk.

Przewodnik ten ma stanowić praktyczną pomoc osobom zaangażowanym w proces komercjalizacji wyników prac badawczo-rozwojowych (dalej: „prac B+R” lub „prac badawczych i rozwojowych”) w wykorzystaniu funduszy strukturalnych z Unii Europejskiej do celów powyższej komercjalizacji.

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

Niniejsze opracowanie będzie w przyszłości regularnie uzupełniane, aby dostosować zawarte w nim informacje do aktualnego stanu systemu wsparcia z funduszy europejskich. W szczególności będzie ono zaktualizowane po przyjęciu ram instytucjonalnych i programowych dla nowej perspektywy finansowej 2014–2020. Zakładamy także, że aktualizacje będą uwzględniały komentarze oraz propozycje zgłaszane przez Czytelników i Użytkowników, dlatego też zachęcamy do przesyłania uwag oraz zadawania pytań dotyczących przewodnika.

Zawarte w publikacji 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, są regulowane przez przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. 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.

- 6 W celu przygotowania poniższej publikacji Narodowe Centrum Badań i Rozwoju nawiązało współpracę z Fundacją Europejskie Centrum Przedsiębiorczości oraz z PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. i Instytutem Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
- 7 Przewodnik jest bezpłatny, dostępny w formie elektronicznej i papierowej.

## 2. Instytucjonalne formy współpracy Państwowych Jednostek Badawczych z sektorem prywatnym – klasyfikacja instytucjonalnych form współpracy Państwowych Jednostek Badawczych z sektorem prywatnym

Komercjalizacja wyników prac B+R powstających w PJB wymaga pośrednictwa i wsparcia ze strony instytucji silnie powiązanych i współpracujących z sektorem prywatnym. Do takich organizacji należą instytucje otoczenia biznesu tworzone zarówno przez jednostki badawcze i uczelnie, jak i samorządy oraz sektor prywatny. Warto pamiętać, że większość skutecznych komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB zachodzi właśnie dzięki pośrednictwu. Współpraca bowiem sektora nauki z sektorem biznesu staje się kluczowym elementem zapewnienia skutecznej komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB i będzie jednym z najważniejszych priorytetów w nowej perspektywie finansowej 2014–2020. Należy nadmienić, że skuteczność działań tych instytucji zależy przede wszystkim od sprawności konkretnych jednostek i osób w nich zaangażowanych, a w szczególności od jakości personelu zarządzającego danymi organizacjami.

Poniżej przedstawiono instytucjonalne formy współpracy PJB z sektorem prywatnym. Należą do nich inkubatory, parki technologiczne i przemysłowe oraz centra transferu technologii.

### ► Inkubatory

Inkubatory stanowią atrakcyjne, często podstawowe miejsce, gdzie stosunkowo łatwo może nastąpić komercjalizacja wyników prac B+R powstających w PJB, szczególnie w przypadku uczelni dla studentów i młodych naukowców. To bardzo adekwatna forma dla tych przypadków komercjalizacji wyników prac B+R, które nie wymagają dużych nakładów kapitałowych i ludzkich. Inkubatory pozwalają obniżyć początkowe ryzyko rozpoczęcia działalności gospodarczej w sektorze prywatnym w oparciu o nowo wypracowane produkty czy usługi będące efektem komercjalizacji wyników przeprowadzonych prac przez PJB. Podstawowym zadaniem inkubatora jest asysta w procesie tworzenia oraz pomoc w pierwszym okresie działania małej firmy. Dlatego też w tym miejscu warto zwrócić uwagę, jak ważne jest funkcjonowanie w bardzo kreatywnej, nastawionej na innowacje społeczności.

8

9

10

- 11** Inkubator może funkcjonować w różnej formie prawnej – często występuje jako spółka kapitałowa – spółka z o.o., może mieć również formę fundacji czy stowarzyszenia bądź jedynie podmiotu wyodrębnionego organizacyjnie z PJB, zazwyczaj opartego na wyodrębnionej nieruchomości.
- 12** Inkubatory często oferują na preferencyjnych warunkach takie usługi, jak: obsługa administracyjna i sekretarska, prowadzenie księgowości, wynajęcie lokalu, szkolenie i usługi doradcze, usługi prawne czy pomoc w pozyskaniu zewnętrznego finansowania. Wsparcie obejmuje bardziej korzystne stawki czynszu, rosnące wraz z upływem czasu pobytu, a także dostęp do wspólnej infrastruktury technicznej i serwisowej. Czasami przedsiębiorcy rozpoczynający działalność nie mają obowiązku rejestracji firmy w urzędach (tzw. okres preinkubacji) oraz opłacania składek ZUS.

- 13** **UWAGA!**  
**Zakładanie inkubatorów, a szczególnie technologicznych, to ważny element tworzenia systemu instytucjonalnego do komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB. Inkubatory to adekwatna forma instytucjonalna dla tych przypadków komercjalizacji wyników prac B+R, które nie wymagają dużych nakładów kapitałowych i ludzkich.**

► **Inkubator przedsiębiorczości**

- 14** Inkubator przedsiębiorczości to instytucja, której celem jest wspieranie przedsiębiorczości poprzez udzielanie pomocy początkującym przedsiębiorcom z sektora małych i średnich przedsiębiorstw – rozpoczynającym lub dopiero zamierzającym rozpocząć działalność gospodarczą, a szczególnie młodzieży i studentom czy podmiotom ekonomii społecznej.
- 15** Szczególnym przykładem inkubatorów przedsiębiorczości są akademickie inkubatory przedsiębiorczości zakładane na uczelniach. Są to preferowane miejsca do komercjalizacji wyników prac B+R powstałych w PJB, będących rezultatem na przykład prac magisterskich czy doktorskich.

- 16** **PRZYKŁAD**  
**Fundacja AIP** ([www.inkubatory.pl](http://www.inkubatory.pl))  
 Akademickie Inkubatory Przedsiębiorczości powstały w 2004 r. przy współpracy z organizacją pracodawców Business Centre Club. Funkcjono-

nią przy 31 najlepszych uczelniach w kraju. Dzięki AIP powstało już ponad 5000 firm. Można uzyskać wsparcie kapitałowe z Funduszu AIP – tzw. Seed Capital.

### ► Inkubator technologiczny

Inkubator technologiczny to instytucja nastawiona na pomoc początkującym przedsiębiorcom z sektora małych i średnich przedsiębiorstw w uruchomieniu firmy oferującej produkt lub usługę powstałą w wyniku wdrożenia nowej technologii. Jest to bardzo dobra forma instytucjonalna pozwalająca na komercjalizację wyników prac B+R, szczególnie odpowiednia dla PJB z obszaru nauk technicznych, ścisłych i przyrodniczych.

Inkubator technologiczny jest nastawiony na tworzenie młodych firm, opartych o wykorzystanie nowych, innowacyjnych technologii. Dodatkowo, w stosunku do tradycyjnych inkubatorów przedsiębiorczości, może oferować prawną pomoc patentową, dostęp do ekspertów technologicznych bądź laboratoriów oraz bibliotek PJB itp.

17

18

#### **PRZYKŁAD**

##### **Inkubator Technologiczny KPT** ([www.technoinkubator.com](http://www.technoinkubator.com))

Inkubator Technologiczny Krakowskiego Parku Technologicznego powstał w 2008 r. przy wsparciu funduszy unijnych, w sąsiedztwie Politechniki Krakowskiej oraz takich firm, jak Comarch czy Linde Gaz. Specjalizuje się w sektorze ICT i w inżynierii.

19

### ► Parki technologiczne i przemysłowe

Parki technologiczne i przemysłowe to bardzo ważne instytucje dla komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB. W ostatnich latach powstaje ich szczególnie wiele (najwięcej na Śląsku) dzięki wsparciu funduszy europejskich.

20

### ► Park technologiczny

Inne stosowane wymiennie i często spotykane nazwy parku technologicznego to: park naukowo-technologiczny, park naukowy, park badawczy, technopol.

21

- 22** Na instytucję tę składa się zespół wyodrębnionych nieruchomości wraz z infrastrukturą techniczną, utworzony w celu dokonywania przepływu wiedzy i technologii pomiędzy jednostkami naukowymi a przedsiębiorcami. Dzięki takiemu rozwiązaniu przedsiębiorcom, wykorzystującym nowoczesne technologie, oferowane są usługi w zakresie doradztwa w tworzeniu i rozwoju przedsiębiorstw, transferu technologii oraz przekształcania wyników badań naukowych i prac rozwojowych w innowacje technologiczne, a ponadto daje się im możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez korzystanie z nieruchomości i infrastruktury technicznej na zasadach umownych (ustawa z dnia 20 marca 2002 r. o finansowym wspieraniu inwestycji – Dz.U. z 2002 r. Nr 41, poz. 363; Dz.U. z 2002 r. Nr 141, poz. 1177, art. 2, pkt 15 oraz Dz.U. z 2003 r. Nr 159, poz. 1537).
- 23** Warto pamiętać, że park technologiczny to bardzo dobra forma instytucjonalna do komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB, które wymagają stosunkowo dużych nakładów finansowych i ludzkich. Prawie zawsze instytucje te powstają przy silnych PJB, obok zaś często są tworzone inkubatory technologiczne oraz spin-offy (zob. poniżej). Parki technologiczne zazwyczaj ściśle współpracują z PJB i z przedsiębiorstwami.
- 24** Najczęstszą formą prawną parków technologicznych jest spółka kapitałowa – spółka akcyjna; przeważnie jest ona tworzona przez PJB, ale także przez samorządy.

**25** **UWAGA!**  
**Park technologiczny to bardzo dobra forma instytucjonalna do komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB, które wymagają stosunkowo dużych nakładów finansowych i ludzkich.**

**26** **PRZYKŁAD**  
**Poznański Park Naukowo-Technologiczny** ([www.ppnt.pl](http://www.ppnt.pl))  
 Pierwszy w Polsce park naukowo-technologiczny został utworzony w 1995 r. przez Fundację Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, dzięki inicjatywie prof. Bogdana Marcińca, byłego Rektora Uniwersytetu. Specjalizuje się w dziedzinie chemii, technologii chemicznej, archeologii, akustyki, informatyki, fizyki, geologii oraz nauk ekonomicznych. Przy parku działa Inkubator Technologiczny.



### ► Park przemysłowy

Park przemysłowy to zespół wyodrębnionych nieruchomości wraz z infrastrukturą techniczną, umożliwiający prowadzenie działalności gospodarczej na preferencyjnych warunkach. Parki przemysłowe są często tworzone na terenach po zamkniętych, dużych zakładach przemysłowych.

27

### ► Park przemysłowo-technologiczny

Park przemysłowo-technologiczny jest to forma pośrednia pomiędzy parkiem technologicznym a parkiem przemysłowym. Zazwyczaj funkcjonuje na wydzielonym obszarze przeznaczonym jedynie pod funkcje odpowiadające parkowi technologicznemu.

28

#### **PRZYKŁAD**

##### **Lubuski Park Przemysłowo-Technologiczny** ([www.lppt.pl](http://www.lppt.pl))

Park powstał w 2010 r. przy współpracy z Uniwersytetem Zielonogórskim, Urzędem Marszałkowskim, Kostrzyńsko-Słubicką Specjalną Strefą Ekonomiczną, Miastem Zielona Góra i Gminą Zielona Góra. Składa się z Lubuskiego Parku Naukowo-Technologicznego Uniwersytetu Zielonogórskiego oraz z Parku Przemysłowego w całości objętego statusem specjalnej strefy ekonomicznej. Ma na celu współpracę nauki z przemysłem.

29

### ► Centra transferu technologii (CTT)

Centra transferu technologii to jednostki doradcze i informacyjne zorientowane na wspieranie i asystowanie przy realizacji transferu technologii i wszystkich towarzyszących temu procesowi zadań. Zazwyczaj powstają na uczelniach jako wydzielone organizacyjnie jednostki. Centra były pierwszymi strukturami uczelnianymi, otwartymi na szeroką współpracę z biznesem (głównie małymi i średnimi firmami). Inne używane nazwy dla tego typu instytucji to np.: centrum innowacji i transferu technologii; centrum innowacji, rozwoju i transferu technologii itp.

30

#### **PRZYKŁAD**

**Centrum Innowacji, Transferu Technologii i Rozwoju Uniwersytetu**  
([www.cittru.uj.edu.pl](http://www.cittru.uj.edu.pl))

31

Centrum powstało w 2003 r. na Uniwersytecie Jagiellońskim. Jego działalność koncentruje się na komercjalizacji rezultatów badań naukowych, zarządzaniu prawami własności intelektualnej, współpracy biznesu z nauką, edukacji dla przedsiębiorczości, popularyzacji zagadnień związanych z innowacyjnością oraz pozyskiwaniu środków zewnętrznych.

**32** Współczesne CTT to najczęściej nienastawione na zysk jednostki doradcze zorientowane na asystowanie przy transferze technologii i wiedzy z uczelni do biznesu. Można powiedzieć, że pełnią one rolę łącznika pomiędzy PJB a gospodarką. Ich zadaniem jest również zachęcanie naukowców do rynkowego wykorzystywania wyników badań poprzez tworzenie firm. Sprawność i efekty funkcjonowania CTT w bardzo dużym stopniu zależą od kadr i od tego, czy jest ono priorytetem dla władz uczelni.

**33** Centra transferu technologii mogą być także tworzone we współpracy z samorządami; zazwyczaj wówczas funkcjonują w formie spółki kapitałowej, np. spółki z o.o.

**34** **PRZYKŁAD**  
**Świętokrzyskie Centrum Innowacji i Transferu Technologii**

([www.it.kielce.pl](http://www.it.kielce.pl))

Centrum powstało w 2003 r. w Kielcach jako spółka z o.o. przy współpracy Politechniki Świętokrzyskiej, Samorządu Województwa Świętokrzyskiego i Miasta Kielce. Centrum specjalizuje się w obszarze efektywności energetycznej i odnawialnych źródeł energii.

**35** **UWAGA!**  
**Sprawność i efekty funkcjonowania centrum transferu technologii w bardzo dużym stopniu zależą od kadr i od tego, czy jest ono priorytetem dla władz uczelni.**

**36** Naturalnym zjawiskiem towarzyszącym komercjalizacji wyników prac B+R powstających w PJB jest tworzenie firm przez ich pracowników. Takie firmy noszą ogólną nazwę spółek odpryskowych (z angielskiego spin-off), a w węższym ujęciu firm tworzonych w środowisku naukowym bywają nazywane jako

firmy spin-out. Założycielami firm spin-out są przeważnie pracownicy uczelni oraz placówek badawczo-rozwojowych. Takie przedsiębiorstwa nazywane są też czasami spółkami profesorskimi (tworzone są bowiem przez grono profesorskie). Jest to najprostsza i efektywna forma komercjalizacji wyników B+R, ponieważ stanowi konsekwencję prowadzonych badań. Firmy te mogą powstawać przy współpracy z CTT, a często ich pierwsza lokalizacja to inkubatory albo parki technologiczne.



### 3. Komerccjalizacja wyników prac B+R przez Państwowe Jednostki Badawcze w projektach z dofinansowaniem unijnym

#### 3.1. Ubieganie się o dofinansowanie unijne z funduszy strukturalnych

##### 3.1.1. Finansowanie działalności B+R przez fundusze strukturalne UE

► **Ogólne warunki wsparcia na działalność badawczą i wdrożeniową przez PJB z funduszy strukturalnych**

Wspieranie działalności badawczo-rozwojowej i dalszej komercjalizacji wyników prac B+R to jeden z priorytetów Unii Europejskiej, która jednak zaznacza, że fundusze unijne mają charakter dodatkowy (nie mogą zastępować środków krajowych) i katalityczny, mający zainicjować i przyśpieszyć działania związane z komercjalizacją wyników prac B+R. Szczególny akcent w procesie komercjalizacji kładzie się na współpracę sektora nauki z sektorem biznesu.

Dla państwowych jednostek badawczych udział w projektach europejskich wspierających naukę jest wielką szansą na rozwój ich potencjału naukowego, zarówno w kwestiach rozwoju infrastruktury badawczej, podnoszenia jakości kapitału ludzkiego, jak i finansowania prac badawczo-rozwojowych a następnie ich komercjalizacji. Finansowanie tych działań jest obecnie możliwe dzięki Programowi Operacyjnemu Innowacyjna Gospodarka (PO IG), Programowi Operacyjnemu Rozwój Polski Wschodniej oraz Regionalnym Programom Operacyjnym (RPO). Powyższe programy zawierają różnorodne formy i działania, które mogą wspierać działalność badawczo-rozwojową PJB i komercjalizację wyników prac B+R.

Zestawienie najważniejszych działań, z których może być finansowana działalność badawcza PJB w PO IG i w RPO, przedstawione zostało w poniższej tabeli.

**Tabela 1. Działania, z których może być finansowana działalność badawcza PJB w PO IG oraz w RPO**

|   |   |
|---|---|
| Priorytet I PO IG „Badania i rozwój nowoczesnych technologii” | Celem Priorytetu jest zwiększenie znaczenia sektora nauki w gospodarce poprzez realizację prac B+R w kierunkach uznanych za priorytetowe dla rozwoju społeczno-gospodarczego kraju. |
|---|---|

37

38

39

|  |   |
|--|---|
| <p><b>Działanie 1.1:</b> Wsparcie badań naukowych dla budowy gospodarki opartej na wiedzy</p>                      | <p>Poddziałania dotyczące projektów badawczych z wykorzystaniem metody foresight oraz strategiczne programy badań naukowych i prac rozwojowych. Projekty w ramach tego działania mogą być realizowane przez jednostki naukowe wchodzące w skład konsorcjów naukowych, uczelnie, podmioty niedziałające dla zysku (fundacje, stowarzyszenia), samorząd województwa lub spółki powołane przez powyższe podmioty, które nie działają dla zysku.</p>  |
| <p><b>Działanie 1.2:</b> Wzmocnienie potencjału kadrowego nauki</p>  | <p>Działanie to umożliwia wsparcie rozpoczęcia kariery naukowej dla młodych osób, które chcą związać się ze sferą badań i rozwoju poprzez umożliwienie studentom, absolwentom i doktorantom udziału w projektach badawczych, pisanie na ich podstawie prac magisterskich i doktorskich, odbywanie staży podoktorskich, realizację projektów wymiany międzynarodowej.</p>  |
| <p><b>Działanie 1.3:</b> Wsparcie projektów B+R na rzecz przedsiębiorców realizowanych przez jednostki naukowe</p> | <p>Działanie mające na celu zwiększenie wykorzystania innowacyjnych rozwiązań w przedsiębiorstwach we współpracy z instytucjami naukowymi.<br/>W ramach działania wspierane są „Projekty rozwojowe” (poddziałanie 1.3.1), mające na celu dofinansowanie projektów badawczych, realizowanych przez publiczne organizacje badawcze we współpracy z konkretnym przedsiębiorcą.<br/>W działaniu 1.3.2 wspierana jest natomiast ochrona własności przemysłowej tworzona w jednostkach naukowych w wyniku prac B+R.</p>   |
| <p><b>Działanie 1.4:</b> Wsparcie projektów celowych</p>   | <p>Celem działania jest realizacja przez przedsiębiorców projektów badawczych, które dotyczą działalności danego przedsiębiorstwa i służą realizacji jego potrzeb. Prace badawcze mogą być prowadzone przez przedsiębiorcę w kooperacji z innym przedsiębiorcą lub organizacją badawczą. Realizacja projektu służy wykonaniu badań i ich wdrożeniu w praktyce gospodarczej przedsiębiorstwa ze środków własnych lub innego finansowania zewnętrznego. Może się to odbyć poprzez wdrożenie we własnym przedsiębiorstwie bądź sprzedaż wyników badań i wprowadzenie ich w inny przedsiębiorstwie.</p> |
| <p>Priorytet II PO IG „Infrastruktura sfery B+R”</p>   | <p><b>Priorytet koncentruje się przede wszystkim na kwestiach technicznych umożliwiających prawidłowy rozwój działalności badawczej i rozwojowej.</b></p>   |
| <p><b>Działanie 2.1:</b> Rozwój ośrodków o wysokim potencjale badawczym</p>  | <p>Działanie służy rozwojowi infrastruktury jednostek naukowych poprzez zakup nowego sprzętu badawczego, ulepszenie istniejącej infrastruktury badawczej, w celu stworzenia odpowiednich warunków do prowadzenia prac B+R, zgodnie z odpowiednimi standardami. Wspierane w działaniu są inwestycje dotyczące zakupu lub wytworzenia środków trwałych, inwestycje budowlane, zakup nieruchomości. Działanie skierowane jest do jednostek naukowych, uczelni,</p>   |

|  |  |
|--|--|
|  | NCBR i spółek niedziałających dla zysku powołanych przez powyższe podmioty.  |
| <b>Działanie 2.2:</b> „Wsparcie tworzenia wspólnej infrastruktury badawczej jednostek naukowych” | Działanie wspiera wzajemną współpracę pomiędzy jednostkami naukowymi, poprzez tworzenie wspólnej infrastruktury badawczej, co umożliwi bardziej efektywną współpracę i przyczyni się do wzrostu efektu synergii. Wsparciem mogą zostać objęte podmioty analogicznie jak w działaniu 2.1.   |
| Priorytet IV PO IG „Inwestycje w innowacyjne przedsięwzięcia”                                    | <b>Celem Priorytetu jest podniesienie poziomu innowacyjności przedsiębiorstw poprzez stymulowanie wykorzystania nowoczesnych rozwiązań w przedsiębiorstwach.</b>   |
| <b>Działanie 4.1:</b> „Wsparcie wdrożeń wyników badań prac B+R”                                  | Jest to działanie, w którym do działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zostają wdrożone wyniki prac badawczych, wykonanych w ramach działania 1.4 PO IG, a także w ramach programu „Inicjatywa Technologiczna I”.   |
| Priorytet V PO IG „Dyfuzja innowacji”  | <b>Priorytet ma m.in. na celu wzmocnienie pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstw poprzez rozwój powiązań kooperacyjnych.</b>   |
| <b>Działanie 5.1:</b> „Wsparanie rozwoju powiązań kooperacyjnych o znaczeniu ponadregionalnym”   | W niniejszym działaniu działalność badawcza jest ważną częścią większego przedsięwzięcia, jakim jest powiązanie kooperacyjne zwane klastrem. Jednostka badawczo-rozwojowa może być jednym, obok przedsiębiorstw oraz instytucji otoczenia biznesu, członkiem powiązania kooperacyjnego. Dofinansowanie jest przyznawane na założenie klastra (wstępna faza), jak i dla istniejących klastrów na ich dalszy rozwój. |
| <b>Regionalne Programy Operacyjne</b>  | W każdym z 16 Regionalnych Programów Operacyjnych w priorytetach dotyczących rozwoju przedsiębiorczości i innowacyjności znajdują się komplementarne działania dotyczące badań i rozwoju, skierowane przede wszystkim na poziom regionalny.  |

### ► Najczęściej popełniane błędy i występujące sytuacje problemowe. Rekomendacje

Przygotowanie projektu, w tym przygotowanie aplikacji na konkurs o dofinansowanie, ze względu na dużą ilość dokumentacji i konieczność sprostania często dość skomplikowanym wymogom konkursowym, może stwarzać sytuacje problemowe. Odrzucenie wniosku z przyczyn formalnych czy merytorycznych powoduje, że planowana komercjalizacja wyników prac B+R przy wsparciu unijnym albo nie dojdzie do skutku, albo zostanie opóźniona w czasie.

**41** Do najczęściej popełnianych błędów należą:

**1. Niezapoznanie się z dokumentacją konkursową**

**42** Stosunkowo najwięcej błędów przy tworzeniu wniosku aplikacyjnego wynika z wypełniania wniosków niezgodnie z instrukcją, która jest dużą pomocą dla aplikującego i pozwala uniknąć często powtarzających się błędów. Istotnym błędem jest także niezapoznanie się z umową o dofinansowanie projektu, w której określone są wszystkie warunki realizacyjne projektu.

**2. Brak znajomości zakresu kosztów kwalifikowanych**

**43** Kolejnym często popełnianym przez beneficjentów błędem jest brak znajomości katalogu kosztów kwalifikowanych. Każde bowiem działanie czy każdy konkurs mają swoje specyficzne wydatki, tzw. wydatki kwalifikowane, które mogą podlegać współfinansowaniu. Mimo że w wielu działaniach podobne wydatki się powtarzają (wydatki na badania, koszty ogólne itp.), nie można podchodzić do kwalifikowania kosztów mechanicznie. Przykładowo, w niektórych działaniach można finansować wydatki związane z promocją lub wynagrodzeniami, w innych zaś już nie jest to możliwe. Odpowiednie zweryfikowanie możliwości finansowania danych wydatków pozwoli efektywnie je zaplanować i zapewnić odpowiedni poziom ich finansowania.

**3. Brak odpowiedniego uzasadnienia wydatków**

**44** Jest to jeden z najczęściej popełnianych błędów, który przeważnie prowadzi do odrzucenia aplikacji. Z poprzedniego punktu wynika także konieczność odpowiedniego uzasadnienia planowanych wydatków. Nie wystarczy bowiem sam fakt uznania wydatków za kwalifikowane – musi być udowodniony związek danego wydatku z projektem i jego niezbędność do realizacji określonych zadań w projekcie. Jeśli wydatki projektu przedstawiane są zbiorczo (zagregowane do większych kategorii), to istotny jest opis, jakie wydatki w danej kategorii mają być finansowane. Jest to o tyle ważne, że brak uwzględnienia wydatku na etapie biznesplanu może skutkować brakiem jego rozliczenia na etapie realizacyjnym, nawet jeżeli rozliczenie danego wydatku w konkretnej kategorii wydaje się oczywiste. Brak odpowiedniego uzasadnienia wyklucza prawidłowe zakwalifikowanie wydatku.



#### 4. Skupianie się na niewłaściwym celu

Konstruując projekt badawczy, należy pamiętać, że nie jest to w pierwszej kolejności realizacja celów operacyjnych danej jednostki badawczej (poprzez zaspokojenie bieżących potrzeb), ale przede wszystkim realizacja celów nadrzędnych, dotyczących rozwoju sfery badawczo-rozwojowej i powiązania sfery nauki z biznesem, które wpływa na zwiększoną innowacyjność gospodarki całego kraju, a w konsekwencji także Unii Europejskiej. W przypadku projektów związanych z komercjalizacją wyników prac B+R należy wyraźnie wskazać, że wyniki te zostaną wykorzystane w gospodarce, a nie tylko będą służyć rozwojowi nauki.

45

#### 5. Błędy formalne

Rozbudowana dokumentacja niezbędna do złożenia w ramach konkursu może powodować pojawienie się licznych błędów formalnych. Większość z nich może być uzupełniona na etapie oceny formalnej, w odpowiednim terminie, określonej przez instytucję organizującą konkurs. Uzupełnienie może dotyczyć tylko kwestii zaznaczonych w przedmiotowym piśmie, a więc nie może być okazją do dokonania dodatkowych zmian merytorycznych, które zostały zauważone po dniu złożenia wniosku o dofinansowanie. Może to bowiem stać się podstawą do odrzucenia wniosku wskutek dokonania nieuprawnionych zmian.

46

#### 6. Błędne rozumienie wskaźników rezultatu i produktu

Wielu beneficjentów błędnie interpretuje wskaźniki rezultatu i produktu, zapisane do projektu. Wskaźniki te mają kardynalne znaczenie dla komercjalizacji wyników prac B+R projektu PJB, a następnie jego trwałości już po realizacji zadania.

47

**Produkty w projekcie** są to konkretne mierzalne elementy projektu, które zostały sfinansowane w jego ramach a ich zakup jest odpowiednio udokumentowany. Jest to np. liczba: zakupionego sprzętu, przeprowadzonych badań, zaangażowanych jednostek badawczych oraz przedsiębiorstw czy naukowców. Wykazuje się je już w trakcie trwania projektu – jak tylko się pojawią. Są one środkiem do realizacji postawionych celów.

48

**Rezultaty projektu** są pojęciem nadrzędnym wobec produktów projektu. Są to bezpośrednio efekty projektu, które zostały osiągnięte dzięki pojawieniu

49

się określonych produktów. Można do nich zaliczyć np. takie rezultaty, jak: liczba wprowadzonych produktów i usług, liczba wprowadzonych innowacji, utworzenie działu badawczo-rozwojowego, wzrost zatrudnienia, wzrost przychodów itp. Służą one bezpośrednio realizacji celu głównego i celów szczegółowych projektu. Są mierzone po realizacji projektu i muszą być utrzymane w okresie jego trwałości. Nieosiągnięcie i nieutrzymanie odpowiedniej wartości wskaźników w określonym czasie może skutkować proporcjonalnym zmniejszeniem wartości dofinansowania. W uzasadnionych przypadkach, za zgodą odpowiedniej instytucji, można wynegocjować późniejszy okres osiągnięcia wskaźników.

## 7. Zbyt szczegółowy harmonogram

50

Wielu beneficjentów, tworząc harmonogram realizacji projektu, rozpisuje wydatki na czynniki pierwsze, uwzględniając zbyt duży stopień szczegółowości. Dotyczy to głównie zakupu sprzętu i wyposażenia, gdzie nadmiernie dokładny opis może powodować trudności w wyborze dostawcy w procedurach przetargowych. Ponadto zbyt duża szczegółowość harmonogramu może prowadzić do konieczności dokonywania częstych jego zmian i trudności w rozliczaniu. Dlatego też warto pamiętać, że przy tworzeniu planu należy zaznaczyć podstawowe ogólne cechy specyfikacji danych wydatków, realizujących odpowiednio cel projektu, tak żeby możliwa była pewna elastyczność w trakcie realizacji projektów.

### 3.1.2. Podział zadań i ryzyka w fazach badawczej oraz wdrożeniowej

51

Każdy projekt musi zawierać całościowy Plan Realizacji Projektu. Należy w nim umieścić:

- opis poszczególnych zadań badawczych w części badawczej oraz działań prowadzących do komercjalizacji prac B+R w części wdrożeniowej;
- harmonogram rzeczowo-finansowy projektu (zawierający strukturę oraz wysokość planowanych wydatków na poszczególne zadania zarówno w części badawczo-rozwojowej, jak i wdrożeniowej);
- harmonogram realizacji przedsięwzięcia (etapy realizacji w podziale na kwartały wraz z określeniem czasu realizacji każdego zadania oraz z uwzględnieniem tzw. „kamieni milowych”);
- trwałość rezultatów projektu z punktu widzenia komercjalizacji wyników prac B+R (przez okres wymagany, zwykle do 3 lub do 5 lat);
- promocję projektu (należy określić cel promocji, grupy docelowe, środki i metody, zakładany budżet oraz odpowiedzialność za jej realizację).

## ► Zarządzanie ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem to logiczna i systematyczna metoda tworzenia kontekstu, identyfikacji, analizy, oceny, działania, nadzoru oraz informowania o ryzyku w sposób, który umożliwi organizacji minimalizację strat i maksymalizację możliwości.

Aby dobrze zarządzać ryzykiem, należy przeanalizować odpowiedzi na następujące pytania:

- Jakie zagrożenia mogą wystąpić?
- Jak jest prawdopodobieństwo ich wystąpienia?
- Co należy zrobić, by usunąć lub zminimalizować zagrożenie?
- Co można zrobić, by zmniejszyć prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia zagrożenia?

### UWAGA!

**Zarządzanie ryzykiem stanowi podstawę utworzenia właściwego ładu organizacyjnego (*governance*), tj. kombinacji procesów oraz struktur wprowadzonych przez kierownika dla uzyskania przepływu informacji, zarządzania, nadzorowania oraz monitorowania działań w projekcie.**

Proces zarządzania ryzykiem składa się z opisanych poniżej etapów.

Z wielu dostępnych metodyk zarządzania ryzykiem w ramach projektów badawczych zalecana jest Failure Mode and Effect Analysis (Metoda FMEA). Metoda FMEA – analiza przyczyn wadliwości i krytyczności wad, została opracowana dla potrzeb przemysłu zbrojeniowego w Stanach Zjednoczonych. Służy ona do analizy i identyfikacji zdarzeń koniecznych lub możliwych, a polega na analitycznym ustaleniu związków przyczynowo-skutkowych powstawania potencjalnych wad produktu lub procesu oraz uwzględnieniu w analizie czynnika krytyczności (ryzyka). Jej celem jest konsekwentne i systematyczne identyfikowanie potencjalnych wad rozmaitych procesów, a następnie ich eliminowanie lub minimalizowanie ryzyka z nimi związanego. Dzięki metodzie FMEA można doskonalić procesy poprzez poddawanie ich kolejnym analizom i na podstawie uzyskanych wyników wprowadzać nowe poprawki i rozwiązania, skutecznie eliminujące źródła wad. Takie podejście zapewni pozytywne wdrożenie i komercjalizację projektu.

52

53

54

55

56

## ► Analiza ryzyka

**57** Analiza daje podstawy do skutecznego zarządzania ryzykiem w projekcie. Pozwala bowiem na jakościowe i ilościowe określenie poziomu ryzyka, dzięki czemu mogą być przedsięwzięte odpowiednie działania zapobiegawcze, polegające na eliminacji i kontrolowaniu ryzyka oraz minimalizacji jego efektów. Analiza zarówno przewiduje podział ryzyka na kategorie oraz odpowiadające im możliwe do przeprowadzenia czynności przeciwdziałania, pozwala na identyfikację istniejących i potencjalnych zagrożeń, jak również polega na określeniu prawdopodobieństwa jego wystąpienia i wpływu na projekt.

**58** UWAGA!

**Analiza ryzyka obejmuje:**

- 1) identyfikację potencjalnych obszarów problematycznych oraz zagrożeń;
- 2) analizę ich przyczyn, źródeł i skutków;
- 3) unikanie podejmowanych zbyt późno, a przez to kosztownych zmian w procesach dzięki wczesnemu odkrywaniu potencjalnych słabych punktów;
- 4) unikanie popełniania tych samych błędów dzięki ich udokumentowaniu;
- 5) identyfikację procesów, w których konieczny jest ściślejszy nadzór.

**59** W analizie bardzo ważne jest wyróżnienie trzech elementów składowych:

- **Przyczyny**, czyli czynnika wyzwalającego, katalizatora, źródła wewnętrznego bądź zewnętrznego.
- **Zdarzenia**, czyli efektu materializacji przyczyny; zdarzenie to ma już bezpośredni związek z działaniami projektowymi, celami, rezultatami oraz produktami projektu.
- **Skutku**, czyli efektu zdarzenia, zwykle rozważanego w kontekście kosztu, czasu lub jakości projektu; analiza ryzyka powinna ujawnić w ryzykach skutki zdarzeń oraz oszacowanie ich wagi, co pozwoli na odpowiednią reakcję i dalszą prewencję.

## ► Identyfikacja ryzyka

**60** W celu identyfikacji ryzyka można posłużyć się doświadczeniami z przeszłości. Warto pamiętać, że informacje historyczne muszą być wiarygodne i maksymalnie

malnie kompleksowe – powinny opisywać potencjalnie niekorzystne zdarzenia oraz faktycznie występujące niekorzystne zdarzenia, niezależnie od częstotliwości i prawdopodobieństwa wystąpienia, a ponadto powinny być systematycznie aktualizowane.

Według A. Pomykalskiego<sup>1</sup> wśród źródeł ryzyka, istotnych dla prowadzonych działań innowacyjnych, należy wyróżnić:

- **poziom mikro** – ryzyko wynikające z działalności firmy, na które składają się: ryzyko organizacyjne (strategia zarządzania innowacjami, dobór struktur oraz odpowiednich procedur, drożność kanałów przepływu informacji itp.), ryzyko marketingowe (dobór odpowiednich strategii marketingowych kreowania i wprowadzania innowacji), ryzyko produkcyjne (lokalizacja produkcji, nakłady na badania i rozwój (B+R), wybór technologii, wybór dostawców surowców i ewentualnych podwykonawców, zarządzanie zapasami itp.), ryzyko finansowe (kontrola płynności, ryzyko finansowania kapitałem, zarządzanie finansami), ryzyko zarządzania personelem (dobór kadr, szkolenia pracowników, wybór systemów motywowania i nagradzania itp.), ryzyko opłacalności inwestycji;
- **poziom pośredni** – ryzyko rynkowe, na które składają się: koniunktura w danej branży, poziom konkurencji, bariery wejścia na rynek, sposoby pozyskiwania nowych i utrzymywania dotychczasowych klientów;
- **poziom makro** – ryzyko, które jest wynikiem uwarunkowań makroekonomicznych i globalnych, takich jak: koniunktura gospodarcza w danym kraju, koniunktura gospodarki światowej, zmienność kursów walutowych, przepisów podatkowych, przepisów celnych itp., zmienność stóp procentowych, uwarunkowania polityczne, globalny rozwój, przepływ technologii itp.

Projekty B+R mają wyjątkowo dynamiczny charakter, dlatego też ryzyko należy mieć na uwadze przez cały czas trwania projektu. Dobrym punktem wyjścia jest stale aktualizowana lista kontrolna spraw, które często się udają. Zmiany mogą obejmować swym zakresem definiowanie celów, wymagań, dostępności zasobów lub kapitału ludzkiego. Każde założenie dokonane podczas planowania może się zmienić. Stopień rozbieżności powinien wynikać z uzasadnionych domysłów albo być oparty na statystycznym prawdopodobieństwie.

Ryzyko wywodzi się z kumulacji licznych zagrożeń, które mogą wystąpić w następujących obszarach:

<sup>1</sup> Andrzej Pomykalski, *Innowacje*, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej 2001.

- Model realizacji i współpracy w projekcie.
- Finansowanie projektu.
- Kapitał ludzki.
- Innowacyjność rozwiązania.
- Prawa własności intelektualnej/przemysłowej.
- Zapotrzebowanie rynku.
- Zagrożenia zewnętrzne, na które PJB nie ma wpływu.

### ► Kwantyfikacja ryzyka

**64** Ilościowe wyrażenie prawdopodobieństwa ryzyka i potencjalnych konsekwencji przyszłych wydarzeń jest subiektywny, dlatego też wynik należy traktować z ostrożnością – nie jako dokładne i pewne obliczenia możliwych do poniesienia strat, ale jedynie jako podstawę do podziału zagrożeń na istotne, czyli takie, na które należy zwrócić uwagę i przygotować odpowiednie środki reakcji, oraz nieistotne, czyli takie, które można zignorować lub zaakceptować.

**65** Rezultatem kwantyfikacji ryzyka jest przedstawienie go wartościowo w postaci tak zwanej oczekiwanej wartości monetarnej, tzn. oceny punktowej (scoring), będącej iloczynem trzech zmiennych:

- prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia;
- znaczenia skutku – straty, jaka zostanie spowodowana, jeśli wystąpi ryzykowne zdarzenie;
- wykrywalności.

**66** Iloczyn tych trzech ocen punktowych stanowi współczynnik ryzyka nieodłącznego. Ryzyko jest identyfikowane w określonych obszarach, wartość zaś wskaźnika RPN (Risk Priority Number;  $RPN = \text{znaczenie} \times \text{występowanie} \times \text{wykrywalność}$ ) szereguje je w grupach. Ryzyko o największej wartości wskaźnika RPN należałoby się w szczególności przyjrzeć i przedsięwziąć wobec niego kroki mające na celu zmniejszenie prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia lub zwiększenie prawdopodobieństwa jego wykrycia. Następnie wykonane obliczenia stają się punktem wyjścia do przeprowadzenia kategoryzacji i hierarchizacji, ustalenia priorytetów dla działań zapobiegających ryzyku i budowy tzw. drzewa decyzyjnego, przedstawiającego możliwe ścieżki i interakcje między decyzjami oraz prawdopodobieństwem występujących równolegle lub sekwencyjnie zdarzeń. Analiza umożliwia również podjęcie działań zapobiegawczych w celu wyeliminowania przyczyny potencjalnego zagrożenia lub potencjalnej sytuacji niepożądaney.

### ► Ocena punktowa (scoring)

Grupa oceny ryzyka (GOR) przeprowadza ocenę punktową w celu:

- zademonstrowania skuteczności wewnętrznych mechanizmów kontrolnych przy zmniejszaniu ryzyka;
- uwypuklenia poważnego ryzyka, które może być ukryte, mimo funkcjonujących mechanizmów kontrolnych.

W celu dokonania oceny punktowej ryzyka GOR wykorzystuje ustalony system punktowej oceny ryzyka obejmujący definicje dla różnych poziomów prawdopodobieństwa i oddziaływania ryzyka w całym dziale. Poniższe tabele prezentują przyjęte wartości.

**Tabela 2. Punktowe występowanie zagrożenia**

|                           | 1             | 2                 | 3 | 4          | 5 | 6 | 7           | 8 | 9       | 10 |
|---------------------------|---------------|-------------------|---|------------|---|---|-------------|---|---------|----|
| <b>Opis</b>               | nie występuje | bardzo nieznaczne |   | nieznaczne |   |   | umiarkowane |   | częste  |    |
| <b>Prawdopodobieństwo</b> | 0–10%         | 11–30%            |   | 31–60%     |   |   | 61–80%      |   | 81–100% |    |

**Tabela 3. Punktowe znaczenia**

|                           | 1               | 2          | 3 | 4           | 5 | 6 | 7       | 8 | 9          | 10 |
|---------------------------|-----------------|------------|---|-------------|---|---|---------|---|------------|----|
| <b>Opis</b>               | niedostrzegalne | nieznaczne |   | umiarkowane |   |   | poważne |   | szczególne |    |
| <b>Prawdopodobieństwo</b> | 0–10%           | 11–30%     |   | 31–60%      |   |   | 61–80%  |   | 81–100%    |    |

**Tabela 4. Punktowa wykrywalność zagrożenia**

|                           | 1     | 2      | 3 | 4       | 5 | 6 | 7          | 8 | 9           | 10 |
|---------------------------|-------|--------|---|---------|---|---|------------|---|-------------|----|
| <b>Opis</b>               | pewna | duża   |   | znaczna |   |   | nieznaczna |   | bardzo mała |    |
| <b>Prawdopodobieństwo</b> | 0–10% | 11–50% |   | 61–80%  |   |   | 81–90%     |   | 91–100%     |    |

Interpretacja wskaźnika ryzyka następuje na podstawie przyjętej skali:

- 801–1000 – bardzo poważne
- 601–800 – poważne
- 301–600 – średnie

- 101–300 – małe
- 0–100 – nieznaczące.

### ► Hierarchizacja ryzyka

**70** Hierarchizacja ryzyka to uszeregowanie czynników ryzyka według ich ustalonych indeksów w tabelach arkusza kalkulacyjnego, wskazujących na rozłożenie ryzyka w poszczególnych obszarach procesu zarządzania projektem, co umożliwia ustalenie kolejności przygotowania i realizacji odpowiedzi na zagrożenie.

**71** W celu łatwiejszego uporządkowania wskaźników zagrożeń można w skali pięciokolorowej nadać im kolor, np.:

- **czerwony** – bardzo poważne,
- **pomarańczowy** – poważne (wymagające pilnej uwagi),
- **błękitny** – średnie (wymagające szczególnego omówienia i monitorowania),
- **zielony** – małe,
- **żółty** – nieznaczące.

**72** Działania, które można podjąć, by kontrolować ryzyko, zależą od:

- 1) stopnia, w jakim PJB może zaakceptować ryzyko, tj. apetytu na ryzyko w ramach komercjalizacji;
- 2) stopnia, w jakim PJB może kontrolować ryzyko;
- 3) metod przeniesienia lub współdzielenia ryzyka;
- 4) relacji kosztów i korzyści zmniejszenia ryzyka.

### **73** PRZYKŁAD

Uczelnia medyczna XYZ ubiega się o dofinansowanie w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka projektu wdrożenia nowej formy zespolenia kości długich przez biodegradowalny implant chitynowy. Projekt będzie realizowany w ramach konsorcjum naukowo-przemysłowego wraz ze średniej wielkości przedsiębiorstwem. Badania nad włóknami poliestrowymi przeprowadzi PJB. Za przygotowanie dokumentacji niezbędnej do komercjalizacji (opracowanie zgłoszenia patentowego i konsultacje dotyczące rynkowych uwarunkowań w zakresie opłacalności projektu) oraz konferencji naukowych upowszechniających korzyści z upowszechnienia wynalazku odpowiadać będzie przedsiębiorstwo.



Tabela 5. Ocena punktowa ryzyka przeprowadzona przez PJB

|   | Znaczenie<br>(1)  | Występowanie<br>(2) | Wykrywalność<br>(3) | Wskaźnik RPN<br>(1)*(2)*(3) |
|---|---|---------------------|---------------------|-----------------------------|
| <b>1. Model realizacji i współpracy w projekcie</b> |   |                     |                     |                             |
| 1.1.  | Brak możliwości komercjalizacji wyników B+R jedynie przez PJB   | 1                   | 1                   | 1                           |
| 1.2.  | Wyb6r niewłaściwego partnera  | 6                   | 4                   | 216                         |
| 1.3.  | Wyb6r złej formy współpracy   | 4                   | 7                   | 224                         |
| 1.4.  | Niepodpisanie umowy o współpracy  | 3                   | 1                   | 30                          |
| 1.5.  | Nieuzasadnione zerwanie umowy   | 3                   | 1                   | 30                          |
| 1.6.  | Brak ujęcia w procedurach wewnętrznych rozwiązań dotyczących komercjalizacji  | 7                   | 3                   | 126                         |
| 1.7.  | Niezgodność procedur z przepisami krajowymi i/lub UE  | 7                   | 4                   | 56                          |
| 1.8.  | Szum informacyjny pomiędzy kooperantami   | 5                   | 5                   | 150                         |
| 1.9.  | Brak ustalonego podziału kompetencji w projekcie  | 6                   | 3                   | 72                          |
| 1.10.   | Zbyt zawity proces podejmowania decyzji w PJB   | 5                   | 6                   | 240                         |
| <b>2. Finansowanie projektu</b>                     |   |                     |                     |                             |
| 2.1.  | Podpisanie aneksu zmieniającego zasadniczo zakres rzeczowy i finansowy, skutkujące nieopłacalnością komercjalizacji wyników B+R | 9                   | 2                   | 54                          |
| 2.2.  | Podpisanie aneksu wydłużającego termin realizacji przedsięwzięcia poza terminy kwalifikowalności wydatków                       | 8                   | 4                   | 64                          |
| 2.3.  | Brak księgowañ dotyczących zabezpieczeń (weksli) oraz różnic kursowych  | 6                   | 4                   | 72                          |
| 2.4.  | Zaksięgowanie zobowiązań w wysokości niezgodnej z umową pomiędzy partnerami   | 5                   | 6                   | 30                          |

|   | Znaczenie<br>(1) | Występowanie<br>(2) | Wykrywalność<br>(3) | Wskaźnik RPN<br>(1)*(2)*(3) |
|---|------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|
| 2.5.  | 8                | 3                   | 5                   | 120                         |
| Brak zapewnienia dostępności środków na komercjalizację                     |                  |                     |                     |                             |
| 2.6.  | 6                | 3                   | 4                   | 72                          |
| Brak monitorowania poziomu wydatków w ramach przedsięwzięcia                |                  |                     |                     |                             |
| 2.7.  | 7                | 6                   | 4                   | 168                         |
| Niewyszczególnienie wszystkich kosztów w budżecie                           |                  |                     |                     |                             |
| 2.8.  | 8                | 6                   | 3                   | 144                         |
| Nieprawidłowe sklasyfikowanie wydatku jako koszt kwalifikowany              |                  |                     |                     |                             |
| <b>3. Kapitał ludzki</b>  |                  |                     |                     |                             |
| 3.1.  | 8                | 7                   | 3                   | 168                         |
| Brak doświadczenia w komercjalizacji uczestników projektu                   |                  |                     |                     |                             |
| 3.2.  | 3                | 5                   | 4                   | 60                          |
| Brak sprawnego systemu przepływu informacji i komunikacji wśród pracowników |                  |                     |                     |                             |
| 3.3.  | 5                | 6                   | 1                   | 30                          |
| Nieznajomość obowiązujących procedur przez uczestników projektu             |                  |                     |                     |                             |
| 3.4.  | 4                | 2                   | 1                   | 8                           |
| Poszczególne osoby posługują się nieaktualnymi procedurami                  |                  |                     |                     |                             |
| 3.5.  | 7                | 4                   | 4                   | 112                         |
| Brak priorytetów i realnych osiągnięć w badaniu                             |                  |                     |                     |                             |
| 3.6.  | 6                | 5                   | 6                   | 180                         |
| Brak podporządkowania ambicji twórców interesowi PJB                        |                  |                     |                     |                             |
| <b>4. Innowacyjność rozwiązania</b>   |                  |                     |                     |                             |
| 4.1.  | 7                | 3                   | 3                   | 63                          |
| Wadliwość komercjalizowanego produktu                                       |                  |                     |                     |                             |
| 4.2.  | 9                | 2                   | 1                   | 18                          |
| Brak innowacyjności wyników badań w rozumieniu prawa krajowego i UE         |                  |                     |                     |                             |
| 4.3.  | 6                | 4                   | 8                   | 192                         |
| Inne PJB pracują nad podobnymi rozwiązaniami                                |                  |                     |                     |                             |
| 4.4.  | 4                | 1                   | 6                   | 24                          |
| Zbyt szybka dyfuzja innowacyjności  |                  |                     |                     |                             |

|   | Znaczenie<br>(1) | Występowanie<br>(2) | Wykrywalność<br>(3) | Wskaźnik RPN<br>(1)*(2)*(3) |
|---|------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|
| 4.5.  | 8                | 3                   | 4                   | 96                          |
| <b>5. Prawa do własności intelektualnej/przemysłowej</b>    |                  |                     |                     |                             |
| 5.1.  | 10               | 2                   | 1                   | 20                          |
| 5.2.  | 9                | 2                   | 3                   | 54                          |
| 5.3.  | 7                | 3                   | 4                   | 84                          |
| 5.4.  | 5                | 1                   | 1                   | 5                           |
| 5.5.  | 5                | 6                   | 4                   | 120                         |
| 5.6.  | 8                | 2                   | 6                   | 96                          |
| <b>6. Zapotrzebowanie rynku</b>                             |                  |                     |                     |                             |
| 6.1.  | 7                | 5                   | 6                   | 201                         |
| 6.2.  | 5                | 3                   | 6                   | 90                          |
| 6.3.  | 8                | 6                   | 7                   | 336                         |
| <b>7. Zagrożenia zewnętrzne, na które PJB nie ma wpływu</b> |                  |                     |                     |                             |
| 7.1.  | 4                | 7                   | 4                   | 112                         |
| 7.2.  | 7                | 5                   | 6                   | 210                         |
| 7.3.  | 6                | 3                   | 8                   | 144                         |
| 7.4.  | 10               | 4                   | 6                   | 240                         |

**Tabela 6. Analiza ryzyka przeprowadzona przez PJB**

| Obszar ryzyka                                     | Średnia wartość | Udział szacowanego ryzyka w sumie szacowanego ryzyka dla wszystkich obszarów |
|---|-----------------|--|
| Model realizacji i współpracy w projekcie         | 114,5           | 25%  |
| Finansowanie projektu                             | 90,5            | 16%  |
| Kapitał ludzki                                    | 93              | 12,5%  |
| Innowacyjność rozwiązania                         | 78,6            | 8,5%   |
| Prawa do własności intelektualnej/przemysłowej    | 63,2            | 8,5%   |
| Zapotrzebowanie rynku                             | 209             | 14%  |
| Zagrożenia zewnętrzne, na które PJB nie ma wpływu | 176,5           | 15,5%  |

**74** Zgodnie z przeprowadzoną analizą, głównym zagrożeniem, na które omawiane PJB może się natknąć, jest brak rozeznania zapotrzebowania rynku na komercjalizowane wyniki badań. Powstały problem jest związany z mało rynkowym podejściem PJB, które często prowadzi badania w oderwaniu od praktyki gospodarczej. Czynnikiem niwelującym poziom ryzyka jest nawiązanie współpracy z biznesem i realizacja projektu w ramach konsorcjum.

**75** Analiza zwróciła także uwagę na bardzo powszechny dla PJB problem dotyczący zawiłego i niesformalizowanego procesu decyzyjnego, wynikający z ich niewielkiego doświadczenia w zarządzaniu projektami badawczymi nastawionych na komercjalizację. Ma to niekorzystny wpływ na czas wykonywania zadań (decyzje zapadają zbyt późno ze względu na wydłużenie łańcucha decyzyjnego), jakość (praca pod wpływem silnego stresu wynikającego z konieczności dotrzymania terminów) oraz całą organizację.

**76** Wszystkie obszary mają akceptowalny poziom ryzyka, pomimo że obszar dotyczący zapotrzebowania rynku jest zagrożony najbardziej. Analiza wykazała, że PJB nie musi podejmować żadnych działań naprawczych. Wszystkie obszary będą monitorowane pod kątem poziomu ryzyka i występowania nowych zagrożeń.

### ► Monitoring

**77** Monitorowanie projektu pod kątem wystąpienia zagrożeń (z utworzonej listy zagrożeń) jest niezbędnym elementem zarządzania i dlatego etap kontroli

symptomów materializacji zagrożeń oraz sprawdzanie wszelkich oznak świadczących o przyszłych lub aktualnych ryzykach umożliwia podjęcie działań zapobiegawczych.

Celem sterowania ryzykiem jest jego zmniejszenie do akceptowalnego poziomu. Należy pamiętać, że wkład pracy poświęconej na sterowanie ryzykiem powinien być proporcjonalny do jego wagi. Decydenci mogą korzystać z różnych procesów, łącznie z analizą korzyść – koszty, dla zrozumienia optymalnego poziomu sterowania ryzykiem.

Warto podkreślić, że sterowanie ryzykiem to także skupienie się na następujących pytaniach:

- Czy ryzyko przekracza akceptowalny poziom?
- Co można zrobić, aby zmniejszyć lub wyeliminować dane zagrożenie?
- Co stanowi właściwe wyważenie pomiędzy korzyścią, zagrożeniem i zasobami?
- Czy nie pojawiają się nowe zagrożenia powstałe jako skutek faktu, że zagrożenia zidentyfikowane są pod kontrolą?

#### ► Sposoby kontroli zagrożeń

W celu kontroli zagrożeń należy:

- wymagać, żeby członkowie zespołu znali wszelkie przyjęte założenia oraz ujawniali jakiegokolwiek nowe zagrożenia, które są w stanie dostrzec;
- w przypadkach znaczących rozbieżności między faktycznym przebiegiem projektu a planowanym harmonogramem, rewidować oceny ryzyka i przebudować plan zarządzania ryzykiem;
- ustanowić regularne spotkania z członkami zespołu, aby przebudować plan zarządzania ryzykiem w celu zidentyfikowania nowego ryzyka.

#### UWAGA!

**Skuteczne zarządzanie ryzykiem wymaga aktywnej postawy i gotowości do opracowania planów awaryjnych, aktywnego monitorowania projektu i szybkiego reagowania w sytuacjach zagrożeń dla komercjalizacji.**

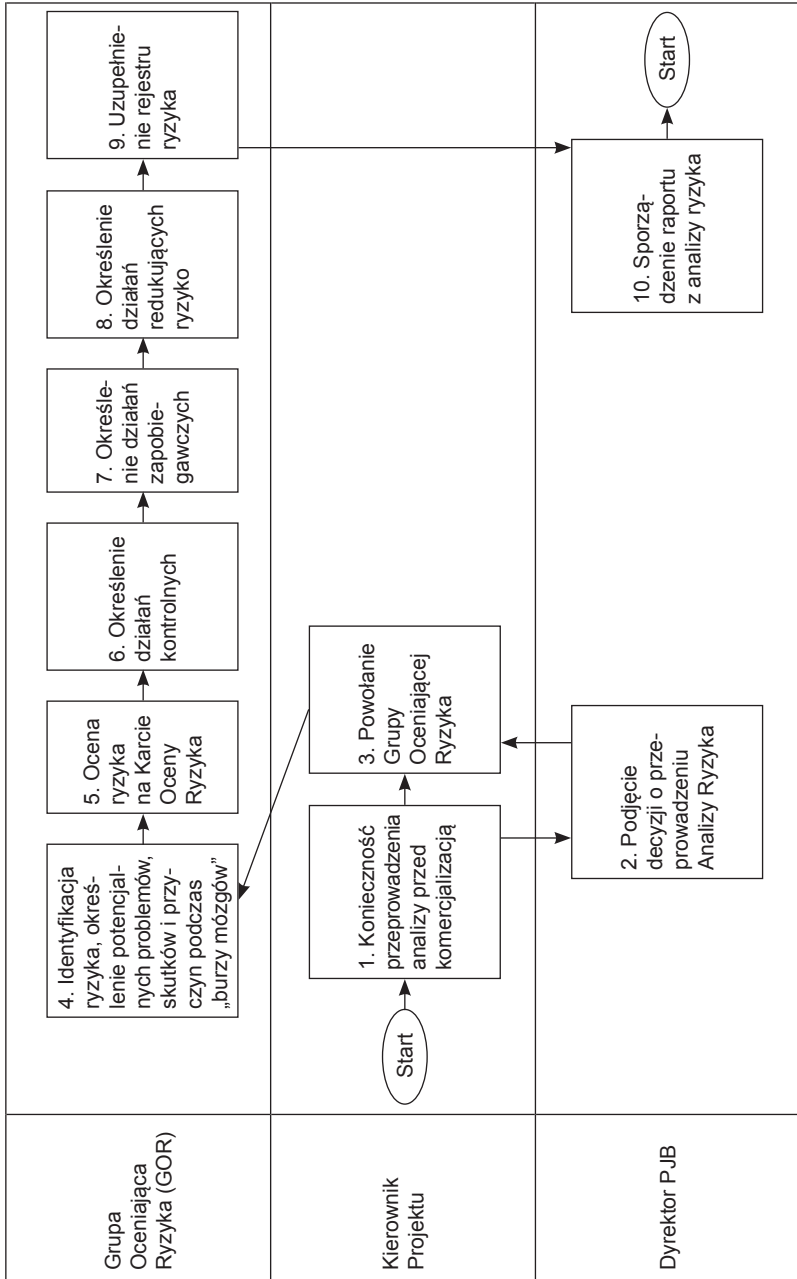
78

79

80

81

Tabela 7. Schemat zarządzania ryzykiem



### 3.1.3. Zasady sporządzania analizy finansowej w kontekście komercjalizacji

Analiza finansowa sporządzana na potrzeby dofinansowania dotacją z UE projektu badawczo-rozwojowego ma na celu oszacowanie wysokości wsparcia, które z jednej strony sprawia, że inwestycja jest finansowo wykonalna i dochodzi do komercjalizacji wyników prac B+R, z drugiej zaś beneficjent nie otrzymuje zbyt wiele środków dotacyjnych. Poprzez badanie sytuacji finansowej beneficjentów sprawdza się ich zdolność do podjęcia się realizacji przedsięwzięcia, wrażliwość na zakłócenia związane z przekazywaniem im środków dotacji, jak również skutki możliwego niedoszacowania wydatków projektu i proponowane metody zaradcze. W przypadku konsorcjum należy uwzględnić wpływ sytuacji finansowej konsorcjantów oraz rzeczywiste terminy przepływów finansowych między nimi i rozliczeń. Biorąc pod uwagę spoczywającą na koordynatorze konsorcjum odpowiedzialność za merytoryczną i finansową realizację projektu, należy uwzględnić w umowie konsorcjum wnioski z oceny sytuacji finansowej własnej i pozostałych członków konsorcjum oraz zasady obiegu dokumentacji finansowej i sprawozdawczej.

82

Istotnym celem analizy finansowej jest także weryfikacja, czy inwestycja jest finansowo trwała, tzn. czy beneficjenci będą zdolni do realizacji projektu, zwłaszcza jeśli zakłada on dłuższą trwałość niż okres kwalifikowalności kosztów. Cel ten jest osiągany poprzez badanie sald środków pieniężnych beneficjenta w okresie trwania projektu.

83

Analiza powinna być oparta na przejrzystych założeniach, w miarę możliwości jednolitych dla wszystkich polskich projektów. Dotyczy to zarówno założeń makroekonomicznych, jak i stopy dyskontowej.

84

#### UWAGA!

**Przy sporządzaniu analizy przepływów pieniężnych należy pamiętać, że odmienne są wymagania dla dwóch podstawowych rodzajów projektów, tj. dla projektów niegenerujących dochodu, dla których nie można obiektywnie oszacować dochodu z wyprzedzeniem, a także dla projektów generujących dochód, dla których możliwe jest obiektywne oszacowanie dochodu z wyprzedzeniem.**

85

- 86** W pierwszym przypadku należy przedstawić analizę przepływów pieniężnych podczas realizacji projektu, uwzględniającą wszystkie, przewidziane przez wnioskodawcę źródła finansowania przedsięwzięcia, przewidywaną inflację, rezerwy na nadzwyczajny wzrost nakładów w kategoriach objętych projektem oraz rezerwy na nadzwyczajne zmiany niezbędne podczas realizacji przedsięwzięcia.
- 87** Powyższe badanie należy uzupełnić analizą przepływów pieniężnych podczas utrzymania trwałości rezultatów projektu przez co najmniej 5 lat od zakończenia jego realizacji. W przypadku konsorcjum należy wskazać udział wszystkich członków. Analiza ta powinna być zgodna z warunkami zapisanymi w umowie konsorcjum.

► **Kwalifikowalność wydatków**

- 88** Kwalifikowalność wydatków w działalności badawczo-rozwojowej, finansowanej w projektach w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, jest oparta na zasadach ustalonych w *Wytucznych w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007–2013*.
- 89** W przypadku niektórych działań PO IG, które są realizowane przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości, obowiązują zasady określone w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008 r. w sprawie udzielania przez PARP pomocy finansowej w ramach PO IG (dotyczy to m.in. działań 1.4, 5.1, Priorytetu IV).

- 90** UWAGA!  
**Zakwalifikowanie oraz intensywność wsparcia wydatków zależy od kilku czynników, ale przede wszystkim od rodzaju podmiotu czy rodzaju działania, z którego finansowany jest projekt.**

- 91** Do najważniejszych zasad kwalifikowalności wydatków w projektach badawczych współfinansowanych z PO IG należą:
1. W każdym działaniu podatek VAT jest kwalifikowany jedynie w sytuacji, gdy jest rzeczywiście poniesiony, nie ma możliwości jego odzyskania i w całości jest wliczany w koszty działalności. Z kolei sam fakt posiadania statusu podatnika VAT powoduje, że istnieje możliwość odzyskania



podatku, nawet jeśli faktyczne odzyskanie nie nastąpiło – wówczas podatek VAT nie jest kwalifikowany.

2. Wynagrodzenia osób bezpośrednio zaangażowanych w realizację projektu, a więc w przypadku projektów badawczych są to osoby stanowiące m.in. personel badawczo-naukowy, techniczny i pomocniczy. Oprócz wynagrodzenia zasadniczego oraz składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, finansowane mogą być także premie i nagrody, wynikające z regulaminu wynagrodzeń beneficjenta. Finansowaniu podlegają także dodatek zadaniowy za zadania projektowe (jeśli wynagrodzenie główne nie pochodzi ze środków projektu), standardowe dodatki do wynagrodzenia (funkcyjne, specjalne, za staż) czy wynagrodzenie urlopowe i wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy (proporcjonalnie do procentowego zaangażowania pracownika w realizację projektu).

Jako kwalifikowane uznaje się tylko podstawowe świadczenia na rzecz pracowników. Finansowaniu nie podlegają więc takie świadczenia dodatkowe, jak m.in.: wynagrodzenie za nadgodziny, nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalno-rentowe, ekwiwalent za urlop, zasiłki z budżetu państwa i z ZUS (pielęgnacyjny, rodzinny, rehabilitacyjny, macierzyński, opiekuńczy, wyrównawczy), wydatki na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, koszty badań okresowych, dodatkowe ubezpieczenia medyczne czy takie świadczenia na rzecz pracowników, jak bony żywieniowe, dofinansowanie okularów czy wypoczynku.

3. Zakup nowych środków trwałych kwalifikuje się do dofinansowania w całości, jeśli dotyczy bezpośrednio działań badawczych. Są to wydatki na zakup sprzętu laboratoryjnego (nie mogą przekraczać 20% kosztów kwalifikowanych projektu; wlicza się w nie także koszty transportu oraz instalacji wraz z instruktażem), zakup sprzętu komputerowego oraz wyposażenia stanowiska pracy dla pracowników projektowych. Powyższe zasady dotyczą zakupów w ramach działań 1.1, 1.2, 1.3.1.

W działaniu 2.1, dotyczącym infrastruktury B+R, finansowane są koszty zakupu i wytworzenia aparatury naukowo-badawczej, a także dokonanie modernizacji istniejącej aparatury i wyposażenia laboratoriów. Tutaj także można zakwalifikować wydatki związane z transportem, instalacją sprzętu i instruktażem.

W przypadku zakupu środków trwałych, które nie będą na stałe przynależać do projektu, kwalifikowane do dofinansowania mogą być jedynie odpisy amortyzacyjne dokonane w okresie realizacji projektu, w odpowiednim procentowym stopniu wykorzystania danego sprzętu do celów projektu.

4. W ramach realizacji projektu badawczego można także sfinansować zakup używanych środków trwałych, musi on jednak spełniać następujące warunki:

- jego cena nie przekracza wartości rynkowej i jest niższa od podobnych nowych środków trwałych;
  - sprzęt ma odpowiednie właściwości do realizacji projektu i spełnia obowiązujące normy;
  - zbywający musi złożyć oświadczenie, od kogo, gdzie i kiedy zakupił dany środek trwały, a ponadto musi zadeklarować, że powyższy sprzęt w okresie ostatnich 7 lat nie był finansowany ze środków unijnych, krajowych środków pomocy publicznej lub pomocy de minimis.
5. W ramach działania 2.1 można zakupić także grunt lub nieruchomość zabudowaną, w celu utworzenia lub rozwoju ośrodków badawczych. Nieruchomość musi być niezbędna do realizacji projektu. Podobnie jak używane środki trwałe, nieruchomość nie mogła zostać współfinansowana ze środków unijnych krajowych środków pomocy publicznej lub pomocy de minimis w okresie ostatnich 7 lat. Należy ponadto dołączyć opinię rzeczoznawcy, że cena nabycia nie przekracza wartości rynkowej, a w przypadku nieruchomości zabudowanej – opinię, że może być ona używana do celów projektu. W przypadku zakupu gruntu, wydatek nie może przekroczyć 10% całkowitych kosztów kwalifikowanych projektu.
  6. Finansowaniu podlega także zakup wartości niematerialnych i prawnych, w tym oprogramowania i licencji na oprogramowanie, a także ochrona patentowa i doradztwo w zakresie ochrony własności intelektualnej (w tym także opłata za pierwsze zgłoszenie patentowe).
  7. Finansowane są także zadania, które wynikają ze specyfiki projektów badawczych, a więc wymagające poniesienia wydatków na zakupy i surowce niezbędne do przeprowadzenia działań badawczych, a także wydatki na zakup usług badawczych, ekspertyz, niezbędnych do realizacji projektu, czy na zakup dostępu do źródeł informacji (baz danych, profesjonalnych publikacji itp.).
  8. Beneficjent może wnieść także wkład niepieniężny, który należy do jego wkładu własnego. Może on zostać wniesiony do projektu w postaci materiałów i surowców lub pracy wolontariuszy (w zadaniu 1.2).
  9. Koszty ogólne działalności przedsiębiorstwa, które są wykorzystywane na rzecz realizacji projektu, mogą stanowić maksymalnie 20% całkowitych wydatków kwalifikowanych projektu. Należą do nich:
    - koszty wynajmu utrzymania budynków dla realizacji projektu (w tym wynajem, media, sprzętanie, ochrona, adaptacja pomieszczeń);
    - koszty administracyjno-biurowe (usługi telekomunikacyjne, pocztowe/kurierskie, opłaty bankowe, ubezpieczeń majątkowych, materiałów biurowych);
    - delegacje osób zaangażowanych w projekt; w zależności od działania mogą być finansowane zarówno delegacje krajowe, jak i zagraniczne,

- a także udziały w konferencjach czy wymianach międzynarodowych;
- usługi zewnętrzne, takie jak księgowość, usługi prawne, usługi ksero-graficzne, ogłoszenia prasowe;
  - wynagrodzenie personelu zarządzającego (np. kierownika jednostki) lub personelu wsparcia (np. sekretariatu, obsługi administracyjnej, kadrowej, księgowej itp.).

10. Wydatki promocyjne projektu są w większości działań ograniczone następującymi limitami: w projektach powyżej 10 mln zł mogą stanowić 3% wartości projektu, w projektach o wartości 10–30 mln zł – maksymalnie 2% wartości projektu, a w projektach powyżej 30 mln zł – 1,5% wartości projektu.
11. Ponadto beneficjent może sfinansować instrumenty zabezpieczające realizację umowy o dofinansowanie oraz koszty audytu zewnętrznego, jeśli audyt jest obowiązkowy.

Poza wymienionymi wyżej ogólnymi zasadami finansowania, które się powtarzają w działaniach dotyczących badań i rozwoju, istnieją jeszcze koszty związane ze specyfiką danego działania.

Do takich kosztów w działaniu 1.1 należą wydatki związane z udziałem w szkoleniach (do 5% kosztów kwalifikowanych projektu), koszty opracowania analiz, raportów i ich publikacji (poddziałania 1.1.1, 1.1.3), koszt organizacji ekspertów oraz zakup usług informatycznych.

Wydatki w działaniu 1.2, ze względu na to, że dotyczy ono wzmocnienia potencjału ludzkiego w nauce, są przeznaczone także na: stypendia (studenci, absolwenci, doktoranci), staże podoktorskie, koszty przewodu doktorskiego, koszty rekrutacji młodych naukowców do projektu (do 3% wartości projektu) oraz publikacje wyników badań w czasopismach typu open-access.

Działanie 1.3.1 wyszczególnia także wydatki związane z certyfikacją rezultatów projektu (poświadczające spełnianie odpowiednich norm, np. ISO).

W działaniu 2.1 mogą być kwalifikowane także raty kapitałowe leasingu finansowego na zakup nowych i używanych ST, robót i materiałów budowlanych, nieruchomości zabudowanej, uzyskanie certyfikatu podniesienia konkurencyjności laboratorium (do 5% kosztów kwalifikowanych), szkolenie w zakresie eksploatacji urządzeń i zarządzania infrastrukturą badawczą (do 10% kosztów projektu) oraz usługi doradcze w zakresie eksploatacji i zarządzania infrastrukturą badawczą.

92

93

94

95

96

**97** Beneficjenci mogą także wносить w ramach kapitału własnego wkład niepieniężny. W projektach badawczych dotyczy on przede wszystkim materiałów i surowców nabytych przed rozpoczęciem realizacji projektu. W działaniu 1.2 jako wkład niepieniężny może być też wniesiona nieodpłatna praca wolontariuszy, wyceniana jako iloczyn przeprowadzonego czasu oraz średniej godzinowej stawki.

**98** Wytyczne dotyczące kwalifikowalności zaznaczają następujące wydatki jako wydatki niekwalifikowane:

- zakup usług doradztwa podatkowego, prawniczego lub reklamowego, które są elementem działalności przedsiębiorstwa lub bieżącymi wydatkami operacyjnymi;
- zakup środków transportu, jeśli beneficjent wykonuje działalność gospodarczą w sektorze transportu;
- koszty cross-financing (zasada elastyczności) przewyższające limit dla projektu;
- koszty leasingu, z wyłączeniem rat kapitałowych.

### **3.2. Realizacja projektów B+R z dofinansowaniem unijnym**

#### **3.2.1. Archiwizacja dokumentacji projektowej w celu komercjalizacji**

**99** Beneficjent jest zobowiązany do przechowywania (archiwizowania) dokumentacji związanej z realizacją projektu w sposób gwarantujący jej udostępnienie oraz prawidłowe zabezpieczenie do 31 grudnia 2020 roku.

**100** UWAGA!

**Należy pamiętać, że dokumenty dotyczące udzielonej pomocy publicznej należy przechowywać przez okres 10 lat od dnia zawarcia umowy, lecz nie krócej niż 5 lat.**

#### **3.2.2. Wpływ zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym na wdrożenie projektu**

**101** Beneficjent, podpisując umowę o dofinansowanie, zobowiązuje się do realizacji projektu zgodnie z jej zapisami. Refundacja poniesionych przez beneficjenta wydatków będzie możliwa tylko wtedy, gdy projekt zostanie zrealizowany zgodnie z zawartą umową. Zatem beneficjent, chcąc dokonać zmian

w umowie (w tym w harmonogramie rzeczowo-finansowym), zobowiązany jest pisemnie poinformować instytucję wdrażającą (bezpośrednio lub za pośrednictwem instytucji wdrażającej II stopnia, np. RIF) o przyczynach powodujących konieczność wprowadzenia zmian. W większości przypadków wszelkie zmiany wymagają dla swojej ważności zawarcia stosownego aneksu do umowy o dofinansowanie. Od powyższej zasady istnieją jednak odstępstwa.

Zgodnie z zapisami zdecydowanej większości umów o dofinansowanie zmiana:

- adresu lub reprezentacji beneficjenta;
  - rachunku bankowego beneficjenta, na który przekazywane jest dofinansowanie;
  - terminu realizacji poszczególnych działań i etapów projektu, o ile zmiana ta pozostaje bez wpływu na termin zakończenia realizacji projektu;
  - dotycząca aktualizacji harmonogramu płatności, o ile nie powoduje to zmiany wysokości zaliczki oraz zmiany okresu kwalifikowalności wydatków;
  - dotycząca przesunięcia pomiędzy poszczególnymi kategoriami wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem do 5 lub 10% (w zależności od Programu Operacyjnego) wartości kwoty danej kategorii wydatków, z której następuje przesunięcie, bez względu na poziom wzrostu kategorii wydatków, do której następuje przesunięcie
- nie wymaga zawarcia aneksu do umowy, a jedynie pisemnego poinformowania instytucji wdrażającej.

W sytuacji gdy beneficjent dokonuje stosownych przesunięć pomiędzy kategoriami wydatków na etapie rozliczenia projektu, zobowiązany jest do dostarczenia wraz z wnioskiem o płatność aktualnego harmonogramu rzeczowo-finansowego, uwzględniającego dokonane przesunięcia.

Jednocześnie należy pamiętać, że 5 lub 10% przesunięć dokonujemy pomiędzy poszczególnymi kategoriami wydatków, wyszczególnionymi w harmonogramie rzeczowo-finansowym projektu.

Oprócz zmian wymienionych w umowie o dofinansowanie istnieją również nieznaczne modyfikacje projektu, w przypadku których **nie ma konieczności zawierania aneksu do umowy**, a jedynie należy pisemnie poinformować instytucję wdrażającą. Poniżej przedstawiono kilka przykładów takich modyfikacji:

1. Przesunięcia wydatków pomiędzy poszczególnymi działaniami w ramach tej samej kategorii wydatków nie wymagają zawarcia aneksu do umowy, rozpatrywane są jednak **indywidualnie**, po dokonaniu szczegółowej ana-

102

103

104

105

lize proponowanych zmian, w celu **uniknięcia znaczącej modyfikacji projektu**.

2. Jeżeli beneficjent zaplanował rozliczenie wydatku na podstawie faktury, a podwykonawca przedstawi rachunek za wykonanie dzieła wraz z umową o dzieło, również nie ma konieczności aneksowania umowy o dofinansowanie i zmiany kategorii wydatków na wynagrodzenia brutto. Rozliczenie wydatków nastąpi na podstawie przedłożonych przez beneficjenta dokumentów księgowych (umowa o dzieło oraz rachunek) oraz stosownych potwierdzeń zapłaty.
3. Jeśli beneficjent planuje zmianę sposobu zatrudnienia pracownika, np. z umowy zlecenie na umowę o pracę, a modyfikacja ta nie spowoduje konieczności zmiany harmonogramu rzeczowo-finansowego projektu (w nazwie działania nie sprecyzowano rodzaju zawieranej z pracownikiem umowy), zmiana jest dopuszczalna i nie wymaga zawarcia aneksu do umowy, a jedynie pisemnego poinformowania. Należy zauważyć, że w podobnym przypadku, gdy zmiana będzie dotyczyła rezygnacji z umowy o pracę na rzecz umowy zlecenia, zmiana zostanie rozpatrzona również w kontekście ewentualnego wpływu na zaplanowane wskaźniki dotyczące zatrudnienia.

106

**UWAGA!**

**W razie konieczności wprowadzenia zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym dotyczących przesunięcia pomiędzy poszczególnymi kategoriami wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem powyżej 5 lub 10% (w zależności od wymagań), beneficjent jest zobowiązany do złożenia w instytucji wdrażającej pisemnego wniosku z prośbą o wprowadzenie zmian wraz przedstawieniem ich zakresu oraz uzasadnieniem.**

107

Powyższy zapis dotyczy również sytuacji, w której z przyczyn niezależnych doszło do zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym na skutek realizacji projektu. Wówczas beneficjent zobowiązany jest do złożenia w instytucji wdrażającej pisemnego wniosku o wprowadzenie zmian wraz z przedstawieniem ich zakresu oraz uzasadnieniem w terminie 14 lub 30 dni od dnia wystąpienia zdarzenia.

108

**UWAGA!**

**Nieterminowe złożenie wniosku o wprowadzenie zmian w umowie może skutkować poważnymi problemami z rozliczeniem projektu.**

Akceptacja przez instytucję wdrażającą przesunięcia wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem powyżej 5 lub 10% wartości kategorii, z której następuje przesunięcie, wymaga zawarcia aneksu do umowy.

Na wniosek beneficjenta zmiany zakresu rzeczowego projektu (w tym dotyczącego harmonogramu rzeczowo-finansowego) są rozpatrywane indywidualnie.

**UWAGA!**

**Nie ma możliwości dodawania nowych działań, kategorii do projektu, gdyż komisja konkursowa oceniła wniosek o dofinansowanie w określonej postaci, akceptując zarówno wszystkie pozycje wyszczególnione w harmonogramie rzeczowo-finansowym, jak również wysokość wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem przypisanym danym działaniom. Wprowadzenie do projektu nowego działania oznaczałoby, że wniosek powinien zostać poddany ponownej ocenie komisji konkursowej, co po podpisaniu umowy o dofinansowanie nie jest jednak możliwe.**

Instytucja wdrażająca ma również prawo nie wyrazić zgody na zawarcie aneksu do umowy, jeśli wnioskowana przez beneficjenta zmiana może spowodować znaczącą modyfikację projektu.

W przypadku nieznacznych modyfikacji harmonogramu rzeczowo-finansowego projektu (np. w nazwie działania dokładnie sprecyzowano liczbę planowanych do zatrudnienia osób, wysokość wynagrodzenia czy rodzaj zawieranej z pracownikiem umowy), konieczne jest złożenie wniosku o wprowadzenie zmian w umowie.

**UWAGA!**

**Podsumowanie:**

**1. Przesunięcia pomiędzy poszczególnymi kategoriami wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem do 5 lub 10% (w zależności od Programu Operacyjnego) wartości kwoty danej kategorii wydatków, z której następuje przesunięcie, wymagają jedynie poinformowania instytucji wdrażającej o wprowadzanej zmianie.**

109

110

111

112

113

114

- 2. Wprowadzenie zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym dotyczących przesunięcia pomiędzy poszczególnymi kategoriami wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem powyżej 5 lub 10% wymaga złożenia w instytucji wdrażającej pisemnego wniosku z prośbą o wprowadzenie zmian wraz z przedstawieniem ich zakresu oraz uzasadnieniem. Akceptacja skutkuje aneksem do umowy.**
- 3. Jeżeli z przyczyn niezależnych doszło do zmian w harmonogramie rzeczowo-finansowym na skutek realizacji projektu, wówczas beneficjent zobowiązany jest do złożenia w instytucji wdrażającej pisemnego wniosku o wprowadzenie zmian wraz z przedstawieniem ich zakresu oraz uzasadnieniem w terminie 14 lub 30 dni od dnia wystąpienia zdarzenia.**
- 4. Na wniosek beneficjenta zmiany zakresu rzeczowego projektu (w tym dotyczące harmonogramu rzeczowo-finansowego) są rozpatrywane indywidualnie.**
- 5. Poważnym problemem podczas realizacji projektu jest często długi okres oczekiwania na decyzje instytucji wdrażającej. Pomimo że długość procesu decyzyjnego jest jednoznacznie określona w umowie o dofinansowanie, to czas obiegu informacji i korespondencji pomiędzy zainteresowanymi stronami potrafi bardzo się przeciągać. Brak wiążącej decyzji prowadzi często do wstrzymania realizacji projektu do czasu ostatecznego wyjaśnienia albo blokuje bieżące rozliczenia projektu i wniosków o płatność.**
- 6. Budżet projektu przedstawiany we wnioskach o dofinansowanie często ulega dezaktualizacji w wyniku oczekiwania na weryfikację wniosku oraz podpisanie umowy. Natomiast umowa o dofinansowanie precyzyjnie określa zasady zmian rzeczowych i finansowych, jednocześnie w znacznym stopniu ograniczając możliwości przesunięć środków pomiędzy kategoriami budżetu. W konsekwencji może to doprowadzić do sytuacji, że beneficjent, dysponując środkami gwarantowanymi umową o dofinansowanie, ma problemy, aby skutecznie z nich skorzystać.**
- 7. Bardzo ważną osobą przy realizacji projektu jest opiekun ze strony instytucji wdrażającej. Wszystkie ważne decyzje i wątpliwości powinny być z nim konsultowane w pierwszej kolejności. Utrzymywanie częstej korespondencji z opiekunem projektu jest bardzo istotne dla prawidłowej i sprawnej realizacji projektu.**



### **3.3. Specyficzne problemy związane z przygotowaniem i realizacją projektów B+R oraz dofinansowaniem zewnętrznym, mających na celu komercjalizację wyników prac**

#### **3.3.1. Kwalifikowalność podatku VAT**

Jednym z głównych problemów, związanych z realizacją i rozliczaniem projektów B+R, jest kwalifikowalność podatku VAT. Dla powyższej kwestii istotna jest analiza zarówno strony podmiotowej, tj. posiadany przez beneficjenta status, jak i przedmiotowej, tj. sposób wykorzystania zakupionych towarów i usług.

#### **UWAGA!**

**Podatek od towarów i usług (VAT) będzie wydatkiem kwalifikowalnym tylko wtedy, gdy został rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta (art. 7 ust. 1 lit. d rozporządzenia nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r.). Wyłącza to jednak sytuację, w której istniała jakakolwiek prawnie dopuszczalna możliwość odzyskania VAT, chociaż beneficjent z tej możliwości nie skorzystał.**

116

Dla ustalenia, czy w danym przypadku beneficjent może potencjalnie skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, zasadnicze znaczenie ma posiadanie statusu beneficjenta, przewidywany sposób wykorzystania rezultatów projektu (brak komercjalizacji, komercjalizacja odpłatna, nieodpłatna) oraz sposób wykorzystania towarów i usług, nabywanych w celu realizacji projektu (tj. czy będą wykorzystywane wyłącznie w celu realizacji projektu, czy też w części do realizacji projektu, a w części do innej działalności beneficjenta).

117

Zważywszy na zakres przedmiotowy omawianych projektów, komercjalizacja będzie stanowiła świadczenie usług w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: „ustawa o VAT”). Komerccjalizacja może mieć charakter odpłatny albo nieodpłatny. Wziąwszy pod uwagę, że usługi naukowo-badawcze nie korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, zbycie rezultatów takich usług osobom trzecim może się wiązać z powstaniem podatku należnego dla beneficjenta projektu.

118

**119** W odniesieniu do problematyki kwalifikowalności podatku VAT istotna jest kwestia, czy komercjalizacja wystąpi w sposób odpłatny czy też nieodpłatny. Ponieważ okres korekty podatku naliczonego wynosi od 5 lub 10 lat, a w przypadku w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów jest nieograniczony w czasie, nie jest uzasadnione ograniczanie się do badania wykorzystania rezultatów projektu (towarów i usług nabywanych w celu realizacji projektu) tylko w okresie realizacji, ale również w okresie jego trwałości, a nawet po tej dacie. Zamiar odpłatnej komercjalizacji lub dokonanie takiej komercjalizacji w późniejszym okresie – w świetle art. 86 ust. 1 w zw. z art. 91 ust. 7–7d ustawy o VAT, powoduje powstanie dla beneficjenta prawa do odliczenia podatku naliczonego.

**120** UWAGA!

**Jeżeli w rezultacie projektu zostaną wytworzone wartości niematerialne, których zbycie będzie stanowiło odpłatne świadczenie usług, niezależnie od wartości dochodu uzyskanego z tego tytułu, beneficjent nabędzie prawo do odliczenia podatku naliczonego. Komercjalizacja projektu po jego zakończeniu ma bowiem wpływ na prawo do odliczenia podatku naliczonego – tj. może spowodować powstanie tego prawa dla beneficjenta, który w czasie ubiegania się o dofinansowanie albo w czasie realizacji projektu nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego.**

**121** W przypadku projektów, których wyniki są komercjalizowane odpłatnie (w trakcie realizacji lub po zakończeniu projektu) przez podatnika podatku VAT, beneficjentowi przysługuje co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Komercjalizacja odpłatna będzie się wiązała z koniecznością opodatkowania jako usługi odpłatnej w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. W konsekwencji nabywane w trakcie realizacji projektu towary i usługi będą miały związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Z uwagi na prawo do odliczenia podatku naliczonego, podatek VAT nie będzie w takim przypadku kwalifikowany.

**122** Dla oceny kwalifikowalności VAT w projekcie istotne znaczenie ma również sposób wykorzystania towarów i usług nabywanych przez beneficjenta w ramach realizacji. Jeżeli towar lub usługa będą wykorzystywane wyłącznie do realizacji projektu a nie do innych celów, wówczas o prawie do odliczenia podatku naliczonego z tytułu ich nabycia decyduje sposób wykorzystania rezul-

tatu projektu (pełne prawo do odliczenia w przypadku zakładanej odpłatnej komercjalizacji, w ramach czynności opodatkowanych; brak prawa do odliczenia w przypadku komercjalizacji nieodpłatnej albo braku komercjalizacji).

Jeżeli jednak towar lub usługa mogą służyć także wykonywaniu przez beneficjenta innej działalności poza realizacją projektu, kwalifikowalność wydatku (netto) będzie dotyczyć jedynie zakresu, w jakim towar lub usługa są wykorzystywane dla potrzeb projektu.

Dla oceny prawa do odliczenia konieczne jest rozważenie zastosowania art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z ust. 1 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. Zgodnie zaś z ust. 2, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w 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 należnego. Proporcję tę 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 przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Powyższą proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ona ustalana.

W przypadku realizacji projektu w ramach konsorcjum naukowego lub naukowo-przemysłowego szczególną rolę pełni lider, którym musi być jednostka naukowa.

W skład konsorcjum mogą wchodzić podmioty o różnym statusie prawnopodatkowym (podatnicy VAT czynni, podmioty niezarejestrowane jako podatnicy), a także różny może być sposób wykorzystania rezultatów projektu, co powoduje liczne komplikacje związane z tematyką kwalifikowalności podatku VAT.

Co do zasady finansowaniu podlegają wydatki w projekcie poniesione przez beneficjenta, którym z założenia jest lider, jednak w przypadku partnerstwa

**123**

**124**

**125**

**126**

**127**

i konsorcjów, finansowaniu mogą podlegać wydatki poszczególnych partnerów. Należy pamiętać, że zasady rozliczeń między uczestnikami konsorcjum musi określać zawarta umowa. Jeżeli partner przemysłowy konsorcjum nieodpłatnie realizuje jego cel, nie występuje wówczas transfer środków finansowych od lidera danego konsorcjum do jego członka, tj. partnera biznesowego. W tak ukształtowanym stosunku konsorcjalnym kwalifikacja podatku VAT jako wydatku kwalifikowanego lub wydatku niezaliczonego do kategorii kwalifikowanych, będzie się odbywać w oparciu o przesłanki dotyczące bezpośrednio lidera konsorcjum lub też lidera konsorcjum i pozostałych członków konsorcjów, niebędących partnerami przemysłowymi. Należy bowiem wskazać, że partner przemysłowy nie otrzymuje środków finansowych pochodzących z programu, a udział w danym programie finansuje z własnych środków. W sytuacji, gdy partner przemysłowy otrzymałby od lidera konsorcjum środki pochodzące z programu, wydatki takie (także w kwocie netto) nie stanowiłyby wydatków kwalifikowanych.

**128** Udział partnera biznesowego nie wpływa na ocenę kwalifikowalności VAT u pozostałych uczestników konsorcjum. W przypadku uczestników będących jednostkami naukowymi, ocena prawa do odliczenia musi następować na poziomie każdego z partnerów, z uwzględnieniem okoliczności warunkujących prawo do odliczenia dotyczących wyłącznie danego partnera (sposób komercjalizacji, sposób wykorzystania towarów i usług nabywanych w ramach projektu, w zakresie, w jakim dany partner realizuje projekt i ma prawo dokonywać wydatków zgodnie z zawartą umową konsorcjum).

**UWAGA!**

**Na liderze konsorcjum ciążyą szczególne obowiązki, ponieważ rozlicza on nie tylko własną część realizowanego programu, lecz także reprezentuje i firmuje rozliczenia pozostałych członków konsorcjum. Tym samym lider konsorcjum powinien co do zasady dokonywać wewnętrznej weryfikacji dotyczącej prawa do odliczenia podatku VAT przez pozostałych członków konsorcjum.**

**130** Powinno się to odbywać na podstawie zapisów umownych, zobowiązujących członków konsorcjum do informowania lidera o zdarzeniach istotnych w kontekście kwalifikowalności VAT (wskaźnik proporcji, zdarzenia powodujące zmianę prawa do odliczenia). Każdy z poniesionych wydatków i związana z nimi kwalifikowalność podatku VAT muszą być rozpatrywane z odniesieniu

do podmiotu otrzymującego środki (każdego z partnerów). Brak kwalifikowalności podatku VAT, który odnosi się jedynie do konkretnego partnera, nie wpływa bezpośrednio zarówno na kwalifikowalność podatku VAT u lidera konsorcjum, jak i u pozostałych partnerów.

Jeżeli partner konsorcjum nie posiada statusu podatnika VAT czynnego, tj. nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, to co do zasady wydatki poniesione przez niego na realizację projektu będą finansowane w kwocie brutto, tj. z podatkiem VAT jako wydatkiem kwalifikowanym. Jeżeli dany partner konsorcjum odlicza podatek VAT proporcją, należałoby przyjąć, że podatek VAT jest wydatkiem kwalifikowanym w części wynikającej ze stosowanej przez partnera proporcji, chyba że ponoszony przez niego wydatek ma związek wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia.

131

**UWAGA!**

**Najważniejszym elementem w metodologii kwalifikowalności podatku VAT jest identyfikacja poszczególnych czynności realizowanych przez poszczególnych partnerów konsorcjum. Tylko w ten sposób – identyfikując dany wydatek z zindywidualizowanym podmiotem o określonym prawie do odliczenia – możliwe jest prawidłowe oszacowanie kwoty dofinansowania zarówno na etapie składania wniosku, jak i realizacji projektu. W przypadku konsorcjum konieczne jest zweryfikowanie zakresu czynności, jakie ma wykonać partner (w tym zakresie nie świadczy usługi opodatkowanej podatkiem VAT), oraz sposobu wykorzystania nabywanych w projekcie towarów i usług (wyłącznie dla celów projektu oraz innej działalności).**

132

Udział w konsorcjum partnera biznesowego nie powinien się wiązać z koniecznością rozliczenia podatku należnego przez tego partnera od wartości czynności zrealizowanych na rzecz konsorcjum (w ramach przyznanych mu zgodnie z umową konsorcjum czynności).

133

Problematyka podatkowych rozliczeń między konsorcjantami nie jest prawnie uregulowana, a organy podatkowe także w sposób niejednolity oceniają zagadnienie świadczenia usług w ramach realizacji przedmiotu konsorcjum przez jego uczestników.

134

**UWAGA!**

Podsumowując, należy zauważyć, że dla rozstrzygnięcia kwalifikowalności VAT konieczne jest zbadanie:

**1) statusu beneficjenta:**

- jeżeli nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, konieczne jest ustalenie, że w ramach realizacji projektu i komercjalizacji rezultatu nie stanie się podatnikiem już od momentu rozpoczęcia realizacji projektu (zamiar komercjalizacji odpłatnej),
- jeżeli jest podatnikiem VAT czynnym, konieczne jest ustalenie, czy sposób wykorzystania rezultatów projektu – na etapie aplikowania, realizacji, zakończenia i w okresie trwałości – nie powoduje powstania uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego (komercjalizacja odpłatna);

**2) sposobu wykorzystania towarów i usług nabytych w ramach projektu – z uwagi na wykorzystanie ich nie tylko w projekcie, ale także w ramach innej działalności beneficjenta, oraz ustalenie, czy sposób wykorzystania powoduje uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem odliczenia proporcjonalnego; w przypadku odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem proporcji, konieczna jest weryfikacja ostatecznego wskaźnika proporcji za dany rok podatkowy, a także wskaźników stosowanych w kolejnych latach podatkowych w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych objętych korektą wieloletnią; w przypadku faktycznego wykorzystania rezultatów projektu w projektach, w których nie jest zakładana komercjalizacja odpłatna, nastąpi zmiana sposobu wykorzystania rezultatów projektu (odpłatne udostępnienie); zmiana ta może powodować aktywację uprawnienia beneficjenta do odliczenia podatku naliczonego; w przypadku konsorcjów (naukowych, naukowo-przemysłowych) konieczne jest ustalenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przez każdego z konsorcjantów w kontekście zawartej umowy konsorcjum, sposobu wykorzystania nabytych towarów przez każdego konsorcjanta oraz sposobu wykorzystania rezultatów projektu.****UWAGA!**

Szczegóły dotyczące kwalifikowalności VAT w kontekście działań komercjalizacyjnych znajdują się w rozdziale 4.

### 3.3.2. Trwałość projektu

Samo osiągnięcie celów projektu nie jest wystarczające do zapewnienia jego sukcesu. Każdy bowiem projekt zrealizowany ze środków z funduszy strukturalnych musi być trwały, a więc musi być zapewniona trwałość jego rezultatów przez określony czas.

136

#### UWAGA!

**Trwałość projektów realizowanych w ramach PO IG musi być zachowana przez okres 5 lat po zakończeniu projektu (albo 3 lat w przypadku projektów realizowanych przez małe i średnie przedsiębiorstwa).**

137

Poprzez trwałość należy rozumieć, że w oznaczonym okresie projekt nie został poddany „zasadniczym modyfikacjom”. Warto podkreślić, że projekt musi być trwały zarówno finansowo, merytorycznie, jak i instytucjonalnie.

138

Należy pamiętać, że zasadnicze modyfikacje to takie, które:

- mają wpływ na charakter przedsięwzięcia i warunki realizacji;
- powodują uzyskanie nieuzasadnionej korzyści przed podmiot;
- prowadzą do zaprzestania działalności lub zmiany własności infrastruktury.

139

W okresie trwałości projektu należy zachować co najmniej wskaźniki produktu, które zostały określone we wniosku o dofinansowanie. Nie można więc sprzedać zakupionych środków trwałych (sprzętu, wyposażenia itp.) przed zakończeniem okresu trwałości projektu, chyba że dotyczy to wymiany sprzętu wynikającej z szybkiego rozwoju technologicznego. Przed upłynięciem okresu trwałości nie można także zlikwidować miejsc pracy określonych we wniosku o dofinansowanie, a następnie utworzonych w wyniku projektu (w przeliczeniu na pełne etaty).

140

Można natomiast dokonać zmiany polegającej na modernizacji i ulepszeniu sprzętu, jeśli nie spowoduje to pogorszenia wskaźników projektowych. Należy pamiętać, że powyższa zmiana – podobnie jak wszelkie zmiany organizacyjne i prawne, które mogą mieć wpływ na realizację i rezultaty projektu, wymaga zgody udzielonej przez wspierającą instytucję.

141

### 3.3.3. Dochodowość i pomoc publiczna

**142** Pomoc publiczną można określić jako wydatkowanie środków publicznych (np. poprzez udzielanie dotacji, pożyczek preferencyjnych) lub uszczuplanie wpływów publicznych (np. poprzez zaniechanie poboru danin publicznych, takich jak podatki, składki na powszechne ubezpieczenie społeczne) w celu wspierania wybranych (selektywność) przedsiębiorców lub produkcji określonych towarów, stanowiących korzyść ekonomiczną dla beneficjenta.

**143** **UWAGA!**  
**W prawie Unii Europejskiej obowiązuje generalny zakaz udzielania w jakiegokolwiek formie pomocy ze środków publicznych, grożącej zakłóceniem konkurencji oraz niezgodnej z regułami wspólnego rynku w zakresie, w jakim narusza wymianę handlową.**

**144** Zasady pomocy państwa mają zastosowanie wyłącznie do środków spełniających wszystkie kryteria wymienione w art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Poniżej zaś przedstawiono dodatkowe niezbędne warunki, pozwalające otrzymać wsparcie ze środków publicznych.

#### ► Przekazanie zasobów państwowych

**145** Zasady pomocy państwa obejmują wyłącznie środki, z zastosowaniem których wiąże się przekazanie zasobów państwowych (przez władze krajowe, regionalne lub lokalne, banki publiczne, fundacje itp.). Ponadto, pomoc nie musi być koniecznie udzielona przez samo państwo – może być również udzielona przez wyznaczony przez nie prywatny lub publiczny organ pośredni (np. bankowi prywatnemu powierzone zostanie zadanie zarządzania programem pomocy dla MŚP finansowanym przez państwo).

**146** **UWAGA!**  
**Przekazy środków finansowych stanowiące pomoc państwa mogą mieć różne formy, tj. nie tylko dotacji lub obniżek oprocentowania, lecz także gwarancji kredytowych, przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych, zastrzyków kapitałowych itp.**



### ► **Korzyść ekonomiczna**

Pomoc powinna stanowić korzyść ekonomiczną, której przedsiębiorstwo nie uzyskałoby w zwykłym toku działalności. Poniżej przedstawiono mniej oczywiste przykłady transakcji spełniających ten warunek:

- firma kupuje lub dzierżawi grunt będący własnością skarbu państwa po cenie niższej od ceny rynkowej;
- firma sprzedaje grunt skarbowi państwa po cenie wyższej niż cena rynkowa;
- firma korzysta z uprzywilejowanego dostępu do infrastruktury, nie uiszczając za to stosownej opłaty;
- firma uzyskuje kapitał podwyższonego ryzyka od państwa na warunkach, które są bardziej korzystne niż warunki oferowane w sektorze prywatnym.

### ► **Selektywność**

Pomoc państwa musi być selektywna, a zatem musi wpływać na równowagę pomiędzy niektórymi przedsiębiorstwami i ich konkurentami. Selektywność to cecha odróżniająca pomoc państwa od tzw. „środków ogólnych” (czyli środków, które mają zastosowanie do wszystkich firm we wszystkich sektorach gospodarki w danym państwie członkowskim, jak np. w przypadku większości ogólnokrajowych środków fiskalnych).

Za selektywny uważa się taki program, w przypadku którego władze zarządzające posiadają pewną swobodę decyzyjną. Kryterium selektywności spełnione jest również wówczas, gdy program ma zastosowanie tylko do części terytorium państwa członkowskiego (tak jest w przypadku wszelkich programów pomocy regionalnej i sektorowej).

### ► **Wpływ na konkurencję i wymianę handlową**

Pomoc musi mieć potencjalny wpływ na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi. W takiej sytuacji wystarczy wykazać, że beneficjent prowadzi działalność gospodarczą i działa na rynku, na którym istnieje wymiana handlowa pomiędzy państwami członkowskimi. Forma działalności beneficjenta nie ma w tej kwestii żadnego znaczenia (nawet organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku może prowadzić działalność gospodarczą). Warto wspomnieć, że niewielkie kwoty pomocy (pomoc zgodna z zasadą de minimis) nie mają potencjalnego wpływu na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi, dlatego też pomoc taka nie wchodzi w zakres art. 87 ust. 1 Traktatu.

147

148

149

150

**151** Powyższy krótki opis kryteriów charakteryzujących pomoc państwa wskazuje, że zakres wspólnotowych zasad pomocy państwa jest szeroki (ale nie ograniczony). Domniemanie wpływu wsparcia na wymianę handlową można obalić w odniesieniu do konkretnego przedsięwzięcia. Przykładowo w przypadku projektów infrastrukturalnych w komunikacie Komisji w sprawie uproszczonej procedury rozpatrywania niektórych rodzajów pomocy państwa, Komisja Europejska wskazała (powołując się na wydane wcześniej decyzje), iż wykazanie, że dany środek nie ma wpływu na wewnątrzspółnotową wymianę handlową, wymaga przede wszystkim udokumentowania przez państwo członkowskie, że:

- 1) pomoc nie prowadzi do przyciągania inwestycji do danego regionu;
- 2) towary wytwarzane/usługi świadczone przez beneficjenta mają charakter lokalny lub ich atrakcyjność jest ograniczona do określonego obszaru geograficznego;
- 3) wpływ na konsumentów z sąsiednich państw członkowskich jest jedynie marginalny;
- 4) udział rynkowy beneficjenta jest minimalny bez względu na zastosowaną definicję rynku właściwego oraz beneficjent nie należy do większej grupy przedsiębiorstw.

**152** UWAGA!

**W świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) oraz dokumentów wydanych przez Komisję Europejską nie uznaje się za działalność polegającą na oferowaniu towarów lub usług na konkurencyjnym rynku m.in.:**

- prowadzenia przez organizacje badawcze własnych prac B+R;
- transferu technologii wytworzonych w ramach własnych prac B+R prowadzonych przez organizacje badawcze, polegającego np. na udzielaniu licencji lub tworzeniu firm typu spin-off;
- prowadzenia studiów wyższych w ramach publicznego systemu szkolnictwa wyższego, jeśli są one finansowane co do zasady ze środków publicznych.

**153** Podmioty wykonujące taką działalność nie będą w tym zakresie uznawane za przedsiębiorców. Warto nadmienić, że w świetle prawa wspólnotowego dany podmiot może być uznawany za przedsiębiorcę w zakresie dotyczącym części swej działalności i równocześnie nie być uznawany za przedsiębiorcę w zakresie dotyczącym jego pozostałej działalności. Zagadnienie wy-

stępowania zakłócenia konkurencji jest w praktyce tożsame z zagadnieniem uznawania podmiotu za przedsiębiorcę. Skoro przedsiębiorcą jest z definicji podmiot działający na konkurencyjnym rynku, to udzielenie przedsiębiorcy przez państwo nadzwyczajnych korzyści, niespotykanych w normalnym obrocie gospodarczym, musi skutkować poprawą jego pozycji konkurencyjnej względem pozostałych uczestników rynku, czyli zakłóceniem konkurencji. Biorąc pod uwagę charakter projektów finansowanych np. w ramach działania 1.3 RPO WSL, można stwierdzić, że udzielenie dofinansowania nie spowoduje zakłócenia konkurencji jedynie wówczas, gdy dofinansowanie to zostanie udzielone organizacji badawczej z przeznaczeniem na wzmocnienie jej zdolności do prowadzenia własnych prac B+R lub do komercjalizacji ich wyniku.

Dofinansowanie udzielane w ramach programów operacyjnych ma najczęściej charakter bezzwrotnego wsparcia. Co do zasady zatem udzielenie danemu podmiotowi takiego dofinansowania spowoduje powstanie u niego korzyści ekonomicznej uzyskanej na zasadach lepszych, niż osiągalne na rynku. Jednak możliwe jest zawarcie umowy dofinansowania projektu, w której beneficjent się zobowiąże, że takiej korzyści nie uzyska, gdyż będzie świadczył odbiorcom ostatecznym (przedsiębiorcom) usługi po cenach niepokrywających kosztów wytworzenia. Jest to mechanizm transferu korzyści ekonomicznych wynikających z otrzymania dofinansowania na szczebel ostatecznych odbiorców. W takich sytuacjach analizę występowania u beneficjenta korzyści ekonomicznej należy prowadzić metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych.

W tym miejscu należy wskazać, że umowa dofinansowania powinna zawierać następujące postanowienia: beneficjent będzie przez pewien okres wykorzystywał majątek nabyty lub wytworzony w ramach projektu wyłącznie do świadczenia przedsiębiorcom usług na warunkach preferencyjnych; ponadto będzie w tym czasie prowadził dla projektu wyodrębnioną księgowość; jeżeli po upływie danego okresu rachunek zdyskontowanych przepływów pieniężnych wykaże, że projekt wygenerował nadwyżkę finansową, wówczas beneficjent zwróci tę nadwyżkę instytucji udzielającej dofinansowania.

Przy zachowaniu powyższych warunków umowa dofinansowania projektu nie będzie stanowiła pomocy publicznej dla beneficjenta ze względu na niewystąpienie u niego korzyści ekonomicznej. Czas, po którym zostanie dokonane rozliczenie, powinien być porównywalny z okresem ekonomicznej przydatności środków trwałych nabywanych lub wytwarzanych w ramach projektu.

**154**

**155**

**156**

### ► Status beneficjentów

**157** Pojęcie przedsiębiorcy we wspólnotowym prawie konkurencji jest rozumiane bardzo szeroko. Za przedsiębiorcę uważa się bowiem każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, niezależnie od formy organizacyjnej i prawnej czy źródeł finansowania tego podmiotu (orzeczenie ETS w sprawie C-41/90 Höfner i Elser przeciwko Macrotron GmbH) oraz niezależnie od tego, czy podmiot ten prowadzi działalność w celu osiągnięcia zysku czy też w dowolnym innym celu (orzeczenie ETS w sprawie Albany C-67/96). Zatem należy stwierdzić, że pojęcie „przedsiębiorcy/przedsiębiorstwa” we wspólnotowym prawie konkurencji jest znacznie szersze niż na gruncie prawa polskiego. Przedsiębiorcą może być bowiem zarówno osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spółka prawa handlowego, spółka cywilna, przedsiębiorstwo państwowe, państwowa jednostka badawcza, jak również stowarzyszenie, fundacja, gospodarstwo pomocnicze, zakład budżetowy, czy nawet organ administracji publicznej, jeżeli prowadzi działalność gospodarczą.

### ► Podmioty zarządzające parkami przemysłowymi i technologicznymi

#### **158** PRZYKŁAD

Pojęcia „park przemysłowy” oraz „park technologiczny” są na przykład zdefiniowane w Szczegółowym Opisie Priorytetów Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Śląskiego na lata 2007–2013 w sposób następujący: **Park przemysłowy** – to zespół wyodrębnionych nieruchomości, w którego skład wchodzi co najmniej nieruchomość, na której znajduje się infrastruktura techniczna pozostała po restrukturyzowanym lub likwidowanym przedsiębiorcy, utworzony na podstawie umowy cywilnoprawnej, której jedną ze stron jest jednostka samorządu terytorialnego, stwarzający możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorcom, w szczególności małym i średnim. **Park technologiczny** – to zespół wyodrębnionych nieruchomości wraz z infrastrukturą techniczną, utworzony w celu dokonywania przepływu wiedzy i technologii pomiędzy jednostkami naukowymi w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. Nr 238, poz. 2390 i Nr 273, poz. 2703 oraz z 2005 r. Nr 85, poz. 727), a przedsiębiorcami, w którym oferowane są przedsiębiorcom, wykorzystującym nowe technologie, usługi w zakresie doradztwa w tworzeniu i rozwoju przedsiębiorstw, transferu technologii oraz przekształcania wyników

badań naukowych i prac rozwojowych w innowacje technologiczne, a także stwarzający tym przedsiębiorcom możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez korzystanie z nieruchomości i infrastruktury technicznej na zasadach umownych.

W świetle powyższych definicji za podstawowy przedmiot działalności podmiotu zarządzającego parkiem przemysłowym należy uznać oferowanie przedsiębiorcom – na cele związane z prowadzeniem przez nich działalności gospodarczej – nieruchomości wyposażonych w odpowiednią infrastrukturę techniczną. Oferta taka zazwyczaj obejmuje wynajem powierzchni produkcyjnej i biurowej, a także sprzedaż nieruchomości gruntowych (odpowiednio uzbrojone działki) i budynkowych (hale produkcyjne, magazyny, budynki biurowo-administracyjne itp.). Nie ulega wątpliwości, że taka działalność jest wykonywana w warunkach konkurencji. Analogiczną ofertę kieruje bowiem do uczestników rynku wiele innych podmiotów – jak np. firmy zarządzające biurami, deweloperzy czy też pośrednicy działający na rynku nieruchomości komercyjnych.

Podmiot zarządzający parkiem technologicznym również prowadzi działalność polegającą na oferowaniu nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a poza tym może proponować lokatorom parku usługi towarzyszące (np. doradztwo z zakresu prowadzenia działalności gospodarczej, usługi dotyczące transferu technologii). W odniesieniu do każdej z powyższych usług towarzyszących istnieje konkurencyjny rynek, na którym są one oferowane i świadczone także przez inne podmioty. Podsumowując, należy stwierdzić, że działalność podmiotów zarządzających parkami przemysłowymi i technologicznymi jest działalnością wykonywaną na rynku, na którym występuje konkurencja. Dlatego też podmioty te powinny zostać uznane za przedsiębiorców, podlegających przepisom o pomocy publicznej.

Do przedmiotu działalności szkół wyższych (uczelni), określonych w art. 13 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 87, poz. 572 ze zm.), należą:

- 1) kształcenie studentów w celu ich przygotowania do pracy zawodowej;
- 2) wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowanie praw człowieka;
- 3) prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych;

159

160

161

- 4) kształcenie i promowanie kadr naukowych;
- 5) upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury narodowej i techniki, w tym poprzez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych;
- 6) kształcenie w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy;
- 7) stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów;
- 8) działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

**162** Podstawowymi sferami działalności szkół wyższych jest sfera edukacyjna oraz sfera prac badawczych i rozwojowych. Jeżeli chodzi o sferę edukacyjną, to orzecznictwo ETS wprowadziło następujące rozróżnienie:

- w myśl orzeczenia w sprawie C263/86, Humble and Edel działalność edukacyjna w ramach systemu szkolnictwa wyższego, finansowana co do zasady ze środków publicznych, nie stanowi działalności gospodarczej – zatem uczelnia w zakresie tej działalności nie będzie uznawana za przedsiębiorcę;
- zgodnie z orzeczeniem w sprawie C 109/92, Wirth/Landeshauptstadt Hannover studia oferowane w celu osiągnięcia zysku, które są finansowane ze środków prywatnych, w szczególności z opłat wnoszonych przez studentów lub ich rodziców, stanowią usługi w rozumieniu Traktatu; oferowanie takich studiów stanowi zatem działalnością gospodarczą, a podmiot ją świadczący będzie uważany za przedsiębiorcę.

**163** Przenosząc powyższe rozstrzygnięcia na grunt praktyki polskiej, można stwierdzić, że oferowanie przez uczelnie publiczne bezpłatnych studiów dziennych nie stanowi działalności gospodarczej. Działalnością gospodarczą jest natomiast oferowanie odpłatnych studiów dziennych przez uczelnie niepubliczne, a także odpłatne świadczenie wszelkich innych form kształcenia (w szczególności studiów zaocznych, wieczorowych, podyplomowych) przez oba typy uczelni, które w tym zakresie będą uznawane za przedsiębiorców.

► **Jednostki naukowe (w tym jednostki naukowe reprezentujące sieci i konsorcja naukowe)**

**164** Pojęcie jednostki naukowej zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615 ze zm.). W myśl tej definicji jednostkami naukowymi są podmioty prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe, w tym:

- podstawowe jednostki organizacyjne uczelni,
- jednostki naukowe,
- jednostki Polskiej Akademii Nauk,
- instytuty badawcze,
- międzynarodowe instytuty naukowe,
- Polska Akademia Umiejętności,
- przedsiębiorcy posiadający status centrum badawczo-rozwojowego,
- inne jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną i siedzibę na terytorium RP.

**UWAGA!**

**Zagadnienie uznawania jednostek prowadzących badania naukowe i prace rozwojowe za przedsiębiorców zostało omówione w dokumencie Komisji Europejskiej pn. *Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną (2006/C 323/01)*. W myśl tego dokumentu sklasyfikowanie organizacji badawczej jako przedsiębiorcy nie zależy od jej statusu prawnego (ustanowienia na mocy prawa publicznego lub prywatnego) ani charakteru ekonomicznego (tzn. nastawienia lub nienastawienia na zysk). Elementem decydującym o zakwalifikowaniu danej organizacji jako przedsiębiorstwa jest to, czy prowadzi ona działalność gospodarczą polegającą na oferowaniu towarów i/lub usług na określonym rynku.**

165

Komisja Europejska stwierdza przy tym, że zasadnicza działalność organizacji badawczych polegająca m.in. na prowadzeniu niezależnej działalności B+R, mającej na celu powiększanie zasobów wiedzy i lepsze zrozumienie oraz upowszechnianie wyników badań, nie ma charakteru działalności gospodarczej. Odnosi się to również do działalności dotyczącej transferu technologii (udzielanie licencji, tworzenie firm typu spin-off lub inne formy zarządzania wiedzą stworzone przez organizację badawczą), jeśli działalność taka odbywa się wewnątrz organizacji badawczej i cały pochodzący z niej dochód jest reinwestowany w zasadniczą działalność organizacji badawczych. Działalnością gospodarczą jest natomiast realizacja badań kontraktowych (tzn. badań prowadzonych na zlecenie) oraz świadczenie innych usług na rzecz przedsiębiorstw, jak na przykład usług wynajmu infrastruktury. Zatem jednostka naukowa świadcząca takie usługi będzie w tym zakresie uznana za przedsiębiorcę i będzie podlegała przepisom pomocy publicznej.

166

## ► Zakłócenie konkurencji

- 167** **Typ projektu 1.** – Budowa (w tym rozbudowa, odbudowa, nadbudowa), przebudowa i remont infrastruktury i/lub doposażenie w aparaturę specjalistyczną parków przemysłowo-technologicznych, technologicznych oraz centrów transferu technologii o znaczeniu lokalnym i regionalnym świadczących usługi o charakterze specjalistycznym w zakresie innowacji i/lub transferu technologii.
- 168** Charakterystyczne cechy tego typu projektów są następujące:
- projekty mają charakter inwestycyjny;
  - inwestycje służą rozwojowi parków przemysłowo-technologicznych, technologicznych oraz centrów transferu technologii.
- 169** Jak już wspomniano wyżej, podstawowa funkcja parków przemysłowych i technologicznych polega na udostępnianiu przedsiębiorcom na korzystnych warunkach nieruchomości na cele prowadzenia działalności gospodarczej; zatem same parki przemysłowe i technologiczne wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu wspólnotowego prawa konkurencji. Jeżeli natomiast chodzi o centra transferu technologii, to w myśl raportu *Ośrodki Innowacji i Przedsiębiorczości w Polsce* opublikowanego w lipcu 2009 r. przez Stowarzyszenie Organizatorów Ośrodków Innowacyjność i Przedsiębiorczości (SOOlIP) pod tą nazwą kryje się zróżnicowana organizacyjnie grupa nienastawionych na zys jednostek doradczych, szkoleniowych i informacyjnych, realizujących programy wsparcia transferu i komercjalizacji technologii oraz wszystkich towarzyszących temu procesowi zadań.
- 170** Do podstawowych celów działalności centrów należy zaliczyć:
- waloryzację potencjału naukowo-innowacyjnego w regionie, tworzenie baz danych i rozwijanie sieci kontaktów między światem nauki i gospodarki;
  - opracowywanie studiów przedinwestycyjnych, obejmujących rozpoznanie zalet nowych produktów i technologii oraz porównanie ich ze znajdującymi się na rynku substytutami, ocenę wielkości potencjalnego rynku, oszacowanie kosztów produkcji i dystrybucji oraz niezbędnych nakładów inwestycyjnych;
  - identyfikację potrzeb innowacyjnych podmiotów gospodarczych (audyt technologiczny);
  - popularyzację, promocję i rozwój przedsiębiorczości technologicznej.
- 171** **Typ projektu 2.** – Budowa (w tym rozbudowa, odbudowa, nadbudowa), przebudowa i remont infrastruktury i/lub doposażenie w aparaturę specjali-



styczną jednostek naukowych świadczących usługi dla gospodarki. Projekty te mają charakter inwestycyjny, przy czym inwestycje obejmują nabycie lub wytworzenie środków trwałych służących realizacji prac badawczych i rozwojowych w ramach świadczenia usług dla gospodarki. Jak wskazywano wyżej, prowadzenie niezależnej działalności B+R, mającej na celu powiększanie zasobów wiedzy i lepsze zrozumienie oraz upowszechnianie wyników badań, nie jest uznawane za działalność gospodarczą. Działalnością gospodarczą (czyli działalnością polegającą na oferowaniu towarów lub usług na rynku) jest natomiast realizacja badań kontraktowych, tzn. badań prowadzonych na zlecenie.

**Typ projektu 3.** – Zakup usług doradczych w zakresie usprawnienia innowacji i/lub transferu technologii, w tym związanych z tworzeniem i rozwojem sieci współpracy pomiędzy sektorem badawczo-rozwojowym a przedsiębiorcami.

Projekty należące do tego typu nie mają charakteru inwestycyjnego. W wyniku realizacji projektu nie ulegną zatem powiększeniu zasoby materialne beneficjenta, jednak – dzięki pozyskaniu zewnętrznego doradztwa – zwiększy się zdolność beneficjenta do generowania lub wdrażania innowacji albo do dokonywania transferu technologii.

Szczegółowy opis priorytetów dodatkowo wyjaśnia, że:

- przez transfer technologii należy rozumieć przekazanie informacji niezbędnych, aby jeden podmiot był w stanie powielić pracę innego podmiotu; informacja ta występuje pod dwoma postaciami – o naturze technicznej (wiedza inżynierska, naukowa, standardy) oraz procedur (m.in. prawnych, umowy o zachowaniu poufności, patenty, licencje);
- przez sieci współpracy należy rozumieć platformy stymulujące kontakt i wymianę informacji, umożliwiające transfer technologii z uczelni do przedsiębiorstwa oraz wprowadzenie innowacji do firm.

W omawianym typie projektu mogą w istocie wystąpić dwie sytuacje:

1) beneficjentem projektu jest jednostka naukowa lub inna organizacja badawcza a sam projekt służy zwiększeniu zdolności tej organizacji do transferu technologii powstających w tej organizacji

lub

2) beneficjentem projektu jest podmiot, który sam nie wytwarza technologii, a jedynie pośredniczy w kontaktach między jej wytwórcami (organizacjami badawczymi) a odbiorcami (przedsiębiorcami).

172

173

174

175

**176** Rozróżnienie to ma zasadnicze znaczenie w świetle postanowień *Wspólnotowych zasad ramowych dotyczących pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną* (2006/C 323/01), gdzie stwierdzono, że: „Komisja jest zdania, że działalność dotycząca transferu technologii (udzielanie licencji, tworzenie firm typu spin-off lub inne formy zarządzania wiedzą stworzoną przez organizację badawczą) ma charakter niegospodarczy, jeśli odbywa się wewnątrz organizacji badawczej i cały pochodzący z niej dochód jest reinwestowany w zasadniczą działalność organizacji badawczej, jeżeli organizacje badawcze lub inni działający na zasadach niekomercyjnych pośrednicy w dziedzinie innowacji (na przykład centra technologii, inkubatory, izby handlowe) podejmują działalność gospodarczą taką jak na przykład (...) świadczenie usług na rzecz przedsiębiorstw lub realizacja badań kontraktowych, powinno się to odbywać na normalnych zasadach rynkowych, a finansowanie tej działalności gospodarczej będzie się na ogół wiązało z udzieleniem pomocy państwa”.

**177** **UWAGA!**  
**Podsumowując, dofinansowanie realizacji projektu polegającego na wzmocnieniu zdolności organizacji badawczej do dokonywania transferu technologii wytwarzanej w tej organizacji w ramach działalności własnej nie będzie stanowiło pomocy publicznej.**

**178** **Typ projektu 4.** – Tworzenie i rozwój sieci instytucji otoczenia biznesu o znaczeniu lokalnym i regionalnym oraz ich współpracy z sieciami międzynarodowymi w zakresie innowacji i/lub transferu technologii. Dla oceny, czy publiczne dofinansowanie takiego projektu może spowodować naruszenie konkurencji, należy przede wszystkim określić charakter działalności prowadzonej przez beneficjentów dofinansowania. Uzasadnione jest przyjęcie założenia, że dla danej instytucji otoczenia biznesu przynależność do sieci IOB nie jest celem samym w sobie. Instytucja otoczenia biznesu decyduje się natomiast przystąpić do sieci IOB (lub zainicjować utworzenie takiej sieci), aby dzięki funkcjonowaniu w powiązaniu sieciowym poprawić jakość swojej oferty adresowanej do przedsiębiorców lub też wzbogacić ją o nowe produkty. Innymi słowy, przynależność IOB do takiej sieci ma służyć poprawie pozycji konkurencyjnej tej instytucji na rynku usług (informacyjnych, doradczych, szkoleniowych itd.) dla przedsiębiorstw. Dofinansowanie takiego projektu środkami publicznymi może spowodować zakłócenie konkurencji na danym rynku. Dofinansowanie projektu środkami unijnymi będzie stanowiło pomoc publiczną, chyba że beneficjent nie osiągnie z tytułu dofinansowania korzyści ekonomicznej.

**Typ projektu 5.** – Dostosowywanie laboratoriów do wymagań dyrektyw unijnych, zwłaszcza norm zharmonizowanych i prawodawstwa w zakresie BHP i ochrony środowiska. Projekty należące do tego typu będą miały przede wszystkim charakter inwestycyjny, ponieważ dostosowanie laboratoriów będzie wymagało zwłaszcza zakupu nowej aparatury, a często również przeprowadzenia robót budowlanych. Dofinansowanie nie będzie stanowiło pomocy publicznej, jeżeli laboratorium będzie wykorzystywane wyłącznie do prowadzenia aktywności niestanowiącej działalności gospodarczej w rozumieniu prawa wspólnotowego, czyli do prowadzenia przez jednostki naukowe własnej działalności B+R oraz kształcenia studentów przez uczelnie publiczne w ramach bezpłatnych wyższych studiów dziennych.

179

**UWAGA!**

**Jeżeli laboratorium będzie wykorzystywane do działalności polegającej na oferowaniu usług na konkurencyjnym rynku, to wówczas dofinansowanie projektu środkami programu spowoduje zakłócenie konkurencji i będzie stanowiło pomoc publiczną (chyba że beneficjent nie osiągnie z tytułu dofinansowania korzyści ekonomicznej).**

180

**Dotyczy to przede wszystkim wykorzystywania laboratorium do:**

- prowadzenia prac badawczo-rozwojowych na zlecenie;
- kształcenia studentów na zasadach odpłatności (np. w ramach studiów zaocznych, wieczorowych, podyplomowych).

181

**Typ projektu 6.** – Tworzenie i rozwój klastrów o znaczeniu lokalnym i regionalnym. Klaster rozumiany jako geograficzne skupisko powiązanych firm, wyspecjalizowanych dostawców, jednostek świadczących usługi, firm działających w pokrewnych sektorach i związanych z nimi instytucji (np.: uniwersytetów, jednostek normalizacyjnych, stowarzyszeń handlowych oraz instytucji finansujących) w poszczególnych dziedzinach, konkurujących między sobą, ale również współpracujących, może otrzymać dofinansowanie z przeznaczeniem na:

182

- spotkania informacyjne wewnątrz klastra;
- doradztwo z zakresu opracowania planów rozwoju klastra;
- działania promocyjne, m.in. poprzez udział w targach, wystawach, spotkaniach branżowych;
- wdrażanie i komercjalizację technologii i produktów/usług innowacyjnych.

**183** Wsparcie w ramach tego typu projektów jest udzielane koordynatorowi klastra, przy czym środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne nabyte w ramach wsparcia stają się własnością koordynatora klastra, pod warunkiem że będą udostępnione bezpłatnie wszystkim podmiotom funkcjonującym w ramach klastra.

**184** Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną zawierają dosyć obszerne uregulowania dotyczące udzielania pomocy na cele związane z założeniem, rozszerzeniem i aktywizacją klastrów innowacyjnych. Przewidują one, że osoba prawna prowadząca klastrer innowacyjny może otrzymać:

- 1) pomoc inwestycyjną na następujące elementy zaplecza technicznego:
  - obiekty szkoleniowe i centrum badawcze,
  - ogólnodostępną infrastrukturę badawczą: laboratorium, miejsce do przeprowadzania testów,
  - infrastrukturę sieci szerokopasmowych;
- 2) pomoc operacyjną na koszty osobowe i administracyjne związane z: działaniami marketingowymi klastra w celu pozyskania nowych firm do udziału w klastrze, zarządzaniem ogólnodostępnym zapleczem technicznym klastra, organizacją programów szkoleniowych, warsztatów i konferencji celem wspierania procesu dzielenia się wiedzą oraz tworzenia sieci powiązań między członkami klastra; pomoc taka musi mieć charakter tymczasowy; Komisja Europejska we Wspólnotowych zasadach ramowych uznała, że działalność wykonywana przez koordynatora klastra stanowi działalność gospodarczą i przez to podlega przepisom pomocy publicznej, zatem udzielenie wsparcia koordynatorowi klastra będzie stanowiło pomoc publiczną, chyba że nie osiągnie on z tego tytułu żadnej korzyści ekonomicznej.

### ► **Występowanie korzyści ekonomicznej u beneficjenta**

**185** Analizując kwestię korzyści ekonomicznej u beneficjenta, należy przede wszystkim zauważyć, że fakt otrzymania środków publicznych nie stanowi o powstaniu u podmiotu otrzymującego jakiegokolwiek korzyści ekonomicznej. Środki te nie zostają bowiem pozostawione beneficjentowi do swobodnej dyspozycji, lecz muszą zostać wydatkowane w sposób określony w umowie dofinansowania. Jeżeli więc np. beneficjent otrzyma określoną kwotę na dofinansowanie zakupu środków trwałych, to jego korzyść ekonomiczna będzie w istocie polegała nie na otrzymaniu pewnej sumy pieniężnej, lecz na powiększeniu stanu środków trwałych, które mogą być wykorzystywane do gene-

rowania przychodów. Jeżeli zaś wydatkiem kwalifikowanym projektu będzie wydatek bieżący (np. wynagrodzenia personelu, wydatki na zakup usług doradczych), wówczas korzyść ekonomiczna będzie polegała na ograniczeniu bieżących kosztów funkcjonowania podmiotu.

Analiza zdyskontowanych przepływów pieniężnych generowanych przez beneficjenta w związku z realizacją dotowanego projektu (tzw. analiza DCF) została zaakceptowana przez Komisję Europejską w sprawie N 644/g/2002 – Niemcy, która dotyczyła interwencji publicznej analogicznej do polskich programów pomocowych (decyzja KE z dnia 3 maja 2005 r. opublikowana w Dz.Urz. UE L295/44 z dnia 11 listopada 2005 r.). W ramach analizy DCF korzyścią ekonomiczną z realizacji określonego przedsięwzięcia jest dodatnie saldo przepływów pieniężnych związanych z tym przedsięwzięciem.

W omawianym przypadku projektu uzyskującego dofinansowanie, wartość korzyści ekonomicznej zostanie wyrażona wzorem:

$$K = D - N + P - W + R,$$

gdzie:

D – kwota otrzymanej dotacji,

N – kwota poniesionych nakładów inwestycyjnych,

P – kwota wpływów ze sprzedaży usług odbiorcom końcowym,

W – poniesione wydatki bieżące na świadczenie usług odbiorcom końcowym,

R – wartość środków trwałych zatrzymanych po zakończeniu realizacji umowy z IZ (wartość rezydualna).

Podsumowując, należy stwierdzić, że umowa dofinansowania projektu nie spowoduje powstania u beneficjenta korzyści ekonomicznej, a przez to nie będzie stanowiła aktu udzielenia pomocy publicznej, jeśli w jej ramach beneficjent zobowiąże się, że po określonym czasie dokona zwrotu do instytucji zarządzającej ewentualnej nadwyżki finansowej obliczonej według powyższej formuły. Dodatkowo beneficjent musi się zobowiązać, że do momentu dokonania rozliczenia nie będzie wykorzystywał majątku nabytego w ramach projektu na cele z nim niezwiązane, gdyż mogłoby mu to przynieść dodatkę we korzyści ekonomiczne, nieuwzględniane w powyższej formule, a ponadto musi zadeklarować, że będzie prowadził dla projektu wyodrębnioną księgowość.

186

187

188

### 3.3.4. Definicja projektów generujących dochód

**189** Innowacyjny charakter projektów realizowanych w ramach I i II osi priorytetowej PO IG uniemożliwia obiektywne oszacowanie dochodu na etapie przygotowywania wniosku o dofinansowanie, dlatego w umowach podpisanych z beneficjentami przyznaje się maksymalne dofinansowanie wspólnotowe określone dla danego działania. W związku z powyższym wszystkie projekty realizowane w ramach I i II osi priorytetowej PO IG należą do kategorii, o której mówi **art. 55 ust. 3** rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006<sup>2</sup>, i podlegają monitorowaniu rzeczywistego dochodu w okresie realizacji i trwałości projektu, zgodnie z zasadami opisanymi w niniejszej procedurze.

**190** Projekty, których całkowity koszt nie przekracza 1 mln EUR<sup>3</sup>, nie są traktowane jako projekty generujące dochód (art. 55 powyższego rozporządzenia) i nie obowiązuje ich przedstawiony w tej procedurze system monitorowania dochodów.

**191** Dochód generowany przez projekt (pojęciami równoznacznymi wykorzystywanymi w innych dokumentach<sup>4</sup> są: przychód netto oraz dochód netto) dla projektów, o których mowa w art. 55 ust. 3 rozporządzenia 1083/2006, **oznacza różnicę pomiędzy rzeczywistymi przychodami wygenerowanymi w okresie do 5 lat po okresie realizacji projektu** (zgodnie z sekcją 4. *Przychód w projekcie*), **a rzeczywistymi kosztami operacyjnymi ponoszonymi w trakcie realizacji i okresu trwałości projektu** (zgodnie z sekcją 5. *Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu*). Opisanie kosztów operacyjnych i przychodów za pomocą słowa „rzeczywiste” oznacza, że do obliczenia dochodu wygenerowanego w ramach projektu przyjmowane są faktyczne dane zarejestrowane w trakcie okresu realizacji projektu oraz w okresie jego

<sup>2</sup> Projekty generujące dochód w rozumieniu **art. 55 ust. 3** rozporządzenia Rady 1083/2006 objęte są zasadami monitorowania dochodu zgodnie z **rozdziałem 11.2 Wytucznych w zakresie wybranych zagadnień związanych z przygotowaniem projektów inwestycyjnych, w tym projektów generujących dochód**. Należy podkreślić, że dla tych projektów nie wylicza się (i nie aktualizuje) luki w finansowaniu.

<sup>3</sup> Do przeliczeń walutowych należy zastosować kurs EUR/PLN, będący średnią miesięcznych obrachunkowych kursów stosowanych przez Komisję Europejską z ostatnich sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o dofinansowanie. Kursy te są publikowane na stronie internetowej pod adresem: [http://ec.europa.eu/budget/contracts\\_grants/info\\_contracts/infoeuro/infoeuro\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/contracts_grants/info_contracts/infoeuro/infoeuro_en.cfm)

<sup>4</sup> Pojęcia równoznaczne w rozumieniu zapisów Wytucznych w zakresie wybranych zagadnień związanych z przygotowaniem projektów inwestycyjnych, w tym projektów generujących dochód (z dnia 27 września 2011 r.).

trwałości, a nie wartości prognozowane, jak w przypadku wyznaczania luki w finansowaniu na etapie analizy kosztów i korzyści.

### ► Zasady monitorowania dochodu w projekcie

Beneficjenci wszystkich projektów, których całkowity koszt przekracza 1 mln EUR, w trakcie trwania projektu oraz w okresie do 5 lat od jego zakończenia, zobowiązani są do informowania Instytucji Pośredniczącej (IP) o przychodach oraz kosztach operacyjnych związanych z funkcjonowaniem projektu w podziale na poszczególne źródła. Sposób kalkulacji przychodów i kosztów operacyjnych został przedstawiony w częściach 4. *Przychód w projekcie* oraz 5. *Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu*. Beneficjenci powinni przekazywać powyższe informacje monitorujące projekt raz w roku, w terminie określonym przez IP, w formie tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do niniejszej procedury.

W oparciu o informacje uzyskane w trakcie monitoringu, IP weryfikuje, czy projekt generuje dochód w myśl art. 55 rozporządzenia 1083/2006, tj. czy bieżąca wartość rzeczywistych przychodów w rozumieniu art. 55 ust. 1 rozporządzenia przewyższa bieżącą wartość rzeczywistych kosztów operacyjnych projektu. Szczegóły dotyczące sposobu kalkulacji dokonywanych przez IP zostały zawarte w części 6. *Dochód w projekcie*.

Poprawność kalkulacji kosztów operacyjnych projektu oraz rzetelne rejestrowanie przychodów będą weryfikowane doraźnie przez IP oraz każdorazowo w ramach kontroli trwałości projektu.

W okresie realizacji i trwałości projektu może wystąpić przychód niespełniający przesłanek art. 55 ust. 1 rozporządzenia (zob. część 4. *Przychód w projekcie*). Przychód taki traktowany jest jako przychód incydentalny i **nie podlega zasadom monitorowania** opisanym w przedmiotowej procedurze.

### Schemat monitorowania dochodu w projekcie



– coroczna informacja o kosztach operacyjnych projektu i ewentualnych przychodach w rozumieniu art. 55 ust. 1 rozporządzenia 1083/2006 (raportowanie do IP za pomocą tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do procedury).



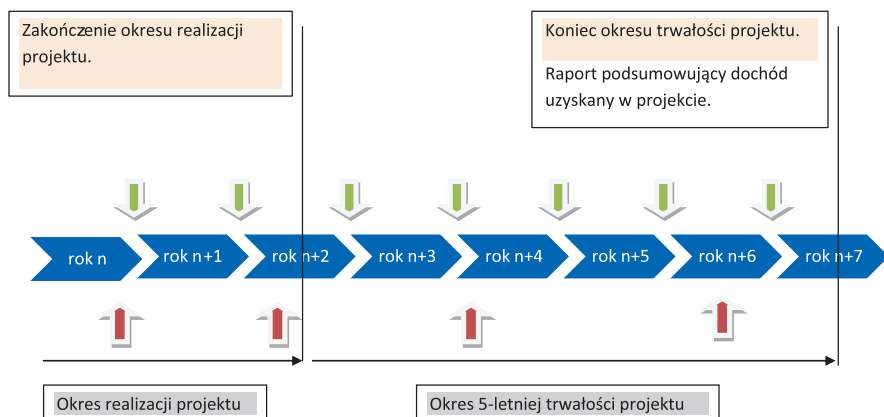
– przychód incydentalny, niespełniający przesłanek art. 55 ust. 1 rozporządzenia 1083/2006, może się pojawić w okresie realizacji i trwałości projektu; **nie podlega zasadom monitorowania** opisanym w procedurze.

192

193

194

195



### ► Przychód w projekcie (w rozumieniu art. 55 ust. 1 rozporządzenia 1083/2006)

196

Przychodem w rozumieniu art. 55 ust. 1 rozporządzenia 1083/2006 jest jedynie wpływ środków pieniężnych o charakterze opłat **ponoszonych bezpośrednio przez użytkowników** za korzystanie z wytworzonych w ramach projektu dóbr lub świadczonych usług. Wpływy, które nie pochodzą z opłat ponoszonych bezpośrednio przez korzystających<sup>5</sup>, traktowane są jako przychód incydentalny lub przychód poza projektem i nie są brane pod uwagę w wyliczaniu dochodu generowanego przez projekt. W ten sposób wniesienie aktywów, w tym wartości niematerialnych i prawnych, w formie aportu do spółki prowadzącej dalszą działalność na podstawie tych aktywów nie jest bezpośrednio powiązane z opłatami ponoszonymi przez ich użytkowników i nie stanowi przychodu w rozumieniu art. 55 rozporządzenia 1083/2006. Odnosi się to zarówno do utworzenia nowej spółki, jak i wniesienia aportu do spółki istniejącej, w tym wniesienia aportu do spółki celowej utworzonej na mocy art. 86a prawa o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r., poz. 572 i 742) oraz wniesienia aportu przez spółkę celową do innych spółek. Dywidendy wypłacane przez spółki, do których aktywa zostały wniesione w formie aportu, nie stanowią przychodu projektu w rozumieniu niniejszej procedury. Wnoszenie aportów, działalność gospodarcza oraz wypłata dywidend muszą odby-

<sup>5</sup> Przykładowo, w ramach projektu opracowano testy medyczne; opłaty ponoszone bezpośrednio przez pacjentów stanowią przychód projektu. Natomiast, jeżeli środki uzyskiwane z tytułu sprzedaży testów pochodzą z kontraktu NFZ, nie są brane pod uwagę do obliczania kwoty dochodu, gdyż nie stanowią przychodu w rozumieniu art. 55. ust. 1.



wać się z przestrzeganiem wszelkich przepisów prawa, w tym w szczególności prawa o szkolnictwie wyższym, kodeksu spółek handlowych, dokumentów spółek oraz regulaminów ustalanych przez uczelnie i jednostki naukowe. Należy podkreślić, że środki z budżetu państwa przekazywane beneficjentowi **w formie dotacji lub grantów** nie są traktowane jako przychody w rozumieniu art. 55 ust. 1 rozporządzenia 1083/2006.

Projekty realizowane w ramach I osi priorytetowej dotyczą przede wszystkim badań naukowych, a ewentualne przychody mogą powstać poprzez komercjalizację wyników tych badań – **sprzedaż, udzielenie licencji**. Celem zaś projektów w ramach II osi priorytetowej są inwestycje w infrastrukturę naukowo-badawczą – przychodem w tym wypadku będzie **odpłatne prowadzenie badań i szkoleń** na zakupionej aparaturze lub **wynajem laboratoriów**. Wymienione elementy zawierają w zasadzie wszystkie rodzaje przychodów w rozumieniu art. 55 ust. 1, nie stanowią jednak zamkniętego katalogu. W indywidualnych przypadkach mogą pojawić się inne rodzaje przychodów, związane ze specyfiką realizowanych projektów.

Obowiązkiem beneficjenta jest określenie wielkości przychodów uzyskanych w ramach realizowanego projektu. Przychody należy rejestrować w podziale na źródła pochodzenia, dokumentując rzetelnie ich wartość, na przykład za pomocą faktur lub równoważnych dokumentów księgowych. W kalkulacji nie bierze się pod uwagę ewentualnych podatków pośrednich (VAT) nakładanych na odbiorcę.

### ► Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu

Zgodnie z zasadami analizy finansowej, koszty związane z projektem są analizowane tylko w zakresie, w jakim mają charakter pieniężny i powiązane są z rzeczywistym i przepływami pieniężnymi pomiędzy beneficjentem a stronami trzecimi. Koszty związane z projektem dzielą się na:

- **koszty inwestycyjne**, czyli wszystkie koszty niezbędne do realizowania projektu zarówno o charakterze nakładów kapitałowych i zakupu aktywów (ziemia, budynki, wyposażenie, koncesje, patenty, inne wydatki przedprodukcyjne), jak i o charakterze wydatków bieżących (koszty płac, energii i mediów, usług obcych itp.); **wszystkie koszty kwalifikowane objęte dofinansowaniem są częścią kosztów inwestycyjnych**;
- **koszty operacyjne**, czyli wszystkie koszty związane z bieżącą działalnością i eksploatacją aktywów wytworzonych lub zakupionych w ramach projektu.

197

198

199

Koszty operacyjne na potrzeby niniejszej procedury definiowane są jako wydatki pieniężne, niemające charakteru inwestycyjnego, przeznaczone na bieżącą działalność i eksploatację aktywów wytworzonych lub zakupionych w ramach projektu. Koszty te obejmują:

- koszty eksploatacji i utrzymania (wynagrodzenia, materiały, usługi, media);
- koszty administracyjne i ogólne;
- koszty związane ze sprzedażą i dystrybucją (w tym koszty poniesione w związku z procesem komercjalizacji, np. wycena wartości niematerialnych i prawnych);
- nakłady odtworzeniowe;
- zmiany w kapitale obrotowym netto<sup>6</sup>;
- podatki dochodowe i inne podatki bezpośrednie, jeżeli stanowią rzeczywisty wydatek beneficjenta.

**201** W kalkulacji kosztów operacyjnych nie bierze się pod uwagę pozycji niepowodujących wydatku pieniężnego, nawet jeśli są to pozycje zwykle włączone do rachunku przedsiębiorstwa (bilans oraz rachunek zysków i strat), tj.:

- amortyzacji;
- rezerw na nieprzewidziane wydatki;
- kosztów kapitałowych (np. odsetki od kredytów).

**202** Biorąc pod uwagę założenia i cele określone w zatwierdzonej umową dokumentacji aplikacyjnej, należy określić wydatki operacyjne przeznaczone na bieżącą działalność całego projektu w trakcie jego realizacji i okresu trwałości. Beneficjent powinien rejestrować przedmiotowe koszty, rzetelnie wyliczając wartości związane z prowadzeniem projektu. Jeżeli jest to możliwe, koszty operacyjne należy dokumentować za pomocą faktur lub równoważnych dokumentów księgowych. W przypadku kosztów ponoszonych przez beneficjenta na rzecz całej jednostki, a związanych z projektem w niewielkim stopniu (media, koszty administracyjne), należy dokonać wyliczenia miarodajnego współczynnika rozliczania (w proporcji odpowiadającej rzeczywistemu po-

<sup>6</sup> Jako zmiany w kapitale obrotowym netto należy rozumieć zmiany w wysokości zapasów, należności krótkoterminowych oraz zobowiązań krótkoterminowych bezpośrednio związanych z eksploatacją projektu. Przykładowo, w przypadku projektu z II osi priorytetowej obejmującego zakup i instalację aparatury badawczej, zmiany w kapitale obrotowym netto mogą wynikać z konieczności utrzymywania zapasu materiałów eksploatacyjnych na 1 miesiąc eksploatacji, a także z umów z użytkownikami aparatury, które przewidują płatność faktur za użytkowanie aparatury w ciągu 14 dni od wystawienia. Jeśli roczne zużycie materiałów eksploatacyjnych wynosi 120 tys. PLN, a przychód od użytkowników wynosi 240 tys. PLN, zmiana w kapitale obrotowym wynosi  $120/12 + 240/(365/14) = 19,2$  tys. PLN. Kwota ta jest doliczona do kosztów operacyjnych projektu w momencie rozpoczęcia eksploatacji aparatury.

działowi innej kategorii kosztowej, dla której jest możliwy dokładny podział, np. kosztów płac) lub określenia wartości ryczałtowej danego rodzaju kosztów.

Koszty operacyjne często są ponoszone już w trakcie realizacji projektu i ich wartość powinna zostać uwzględniona przy wyliczaniu kwoty dochodu, o ile nie stanowią one kosztów inwestycyjnych (tzn. nie zostały wykazane we wnioskach o płatność i objęte dofinansowaniem). Wszystkie koszty związane z utrzymaniem trwałości projektu powinny zostać uwzględnione przy wyliczaniu kwoty dochodu, w tym koszty związane z utrzymaniem nowych miejsc pracy (EPC), nowych etatów badawczych, koszty pracy doktorantów zaangażowanych w projekt, koszty rozpowszechniania wiedzy uzyskanej w wyniku badań itp.

#### ► Metodyka wyliczenia dochodu w projekcie

**Dochód generowany** przez projekt (pojęcia równoznaczne: **przychód netto**, **dochód netto**) oznacza różnicę pomiędzy przychodami wygenerowanymi w ramach projektu (zgodnie z sekcją 4. *Przychód w projekcie*), a rzeczywistymi kosztami operacyjnymi ponoszonymi w trakcie realizacji i w okresie trwałości projektu (zgodnie z sekcją 5. *Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu*).

$$\text{dochód} = \text{suma przychodów} - \text{suma kosztów operacyjnych}$$

Należy pamiętać, że przedstawione wyliczenie powinno być dokonane **w skali całego projektu**. Beneficjent rejestruje wszystkie przychody w projekcie (zgodnie z zapisami sekcji 4. *Przychód w projekcie*), a następnie od ich sumy odejmuje sumę wszystkich kosztów operacyjnych projektu (zgodnie z zapisami sekcji 5. *Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu*). Nie dokonuje się zatem opisanego działania za każdym razem, kiedy uzyskany zostanie przychód – obliczenia należy dokonywać dla każdego roku realizacji i trwałości projektu przy pomocy tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do procedury. Uzyskane saldo zazwyczaj będzie się różnić od zysku brutto lub netto osiąganego w rachunkowości, co wynika ze specyfiki określenia kosztów operacyjnych jako wydatków pieniężnych (szczegóły w części 5. *Kalkulacja kosztów operacyjnych projektu*).

Po zakończeniu okresu trwałości projektu, Instytucja Pośrednicząca sporządza raport podsumowujący dochód uzyskany w projekcie. Przed wyliczeniem całkowitej kwoty dochodu wartości przedstawione corocznie przez beneficjenta w informacji na temat przychodów i kosztów operacyjnych zostaną

203

204

205

206

zaktualizowane do wartości bieżącej przy użyciu średniej stopy depozytowej NBP w czasie realizacji projektu i w okresie jego trwałości.

## 207 Przykład 1. Wyliczenie dochodu uzyskanego w projekcie

| Kolejne lata objęte monitoringiem | Przychody  | Koszty operacyjne | Stopa dyskonta np. 2,807% | Zdyskontowane przychody | Zdyskontowane koszty operacyjne |
|-----------------------------------|------------|-------------------|---------------------------|-------------------------|---------------------------------|
| 1 (realizacja)                    | 50 000     | 20 000            | 1,18067                   | 59 034                  | 23 613                          |
| 2 (realizacja)                    | 700 000    | 90 000            | 1,14844                   | 803 908                 | 103 360                         |
| 3 (trwałość)                      | 800 000    | 1 000 000         | 1,11708                   | 893 664                 | 1 117 080                       |
| 4 (trwałość)                      | 1 000 000  | 1 000 000         | 1,08659                   | 1 086 590               | 1 086 590                       |
| 5 (trwałość)                      | 2 000 000  | 2 000 000         | 1,05692                   | 2 113 840               | 2 113 840                       |
| 6 (trwałość)                      | 4 000 000  | 3 000 000         | 1,02807                   | 4 112 280               | 3 084 210                       |
| 7 (trwałość)                      | 2 000 000  | 2 500 000         | 1,00000                   | 2 000 000               | 2 500 000                       |
| Razem                             | 10 550 000 | 9 610 000         |                           | 11 069 316              | 10 028 693                      |

**Dochód w projekcie = 11 069 316 – 10 028 693 = 1 040 623**

### ► Sposób określenia wielkości dochodu przypadającego do zwrotu

208 Zwrotowi podlega wartość dochodu przyporządkowana proporcjonalnie do udziału wydatków kwalifikowanych w projekcie oraz wkładu środków UE (85%). Zgodnie z powyższym, uzyskany dochód należy podzielić na dwie części w proporcjach odpowiadających udziałowi wydatków kwalifikowanych i niekwalifikowanych w całkowitym koszcie projektu. Następnie część dochodu odpowiadającą udziałowi wydatków kwalifikowanych w całkowitym koszcie projektu należy pomnożyć przez udział środków UE w dofinansowaniu, czyli 85% (przykład nr 2).

## 209 Przykład 2. Wyliczenie dochodu należnego do zwrotu

Dochód wygenerowany w ramach projektu podanego w przykładzie nr 1 wyniósł w wartościach zdyskontowanych **1 040 623 zł**.

### **Przyporządkowanie dochodu proporcjonalnie do kwalifikowanych i niekwalifikowanych kosztów projektu:**

Całkowity koszt projektu – 10 000 000 zł

Wydatki kwalifikowane – 8 000 000 zł, co stanowi 80% kosztów projektu (8 mln/10 mln × 100%)

Wydatki niekwalifikowane – 2 000 000 zł, co stanowi 20% kosztów projektu (2 mln/10 mln × 100%)

Dochód przyporządkowany do wydatków kwalifikowanych wynosi:

$$1\ 040\ 623\ \text{zł} \times 80\% = 832\ 498\ \text{zł}$$

**Wartość dochodu należnego do zwrotu** jest to część dochodu odpowiadająca udziałowi wydatków kwalifikowanych w całkowitym koszcie projektu pomnożona przez udział środków UE w dofinansowaniu, tj.:

$$832\ 498\ \text{zł} \times 85\% = 707\ 623\ \text{zł}$$

### ► Zasady postępowania z dochodem wygenerowanym w projekcie, w tym sposób postępowania w przypadku potencjalnego zwrotu

Zwrotowi do IP podlega kumulatywny dochód wygenerowany w okresie do 5 lat po zakończeniu projektu. W czasie realizacji projektu i w okresie jego trwałości, przychody i koszty operacyjne mogą nierównomiernie rozkładać się w czasie, w związku z czym IP przyjęła elastyczne podejście co do terminu zwrotu środków z tytułu uzyskanego dochodu. Mianowicie po upływie 5 lat od zakończenia projektu, IP na podstawie przedstawianych corocznie przez beneficjentów danych sporządza raport podsumowujący dochód wygenerowany w ramach projektu i określa kwotę podlegającą zwrotowi. Na tej podstawie IP zwraca się do beneficjenta z wezwaniem do zwrotu środków<sup>7</sup>.

Instytucja Pośrednicząca może odstąpić od wezwania do zwrotu środków, jeżeli kwota dochodu wygenerowanego w ramach projektu zostanie reinwestowana w statutową działalność beneficjenta i spełnione zostaną warunki określone w dokumencie *Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną* (w szczególności rozdział nr 3), tj. powinny zostać spełnione następujące kryteria:

- 1) beneficjent jest organizacją badawczą lub grupą organizacji badawczych w myśl definicji przedstawionej w rozdziale 2.2, punkt d.: „uczelnia czy instytut naukowo-badawczy, (...) którego głównym celem jest prowadzenie badań podstawowych, badań przemysłowych lub rozwoju eksperymentalnego oraz rozpowszechnianie jej wyników poprzez działalność dydaktyczną, publikacje lub transfer technologii; wszystkie zyski są reinwesto-

<sup>7</sup> Od środków przypadających do zwrotu z tytułu dochodu uzyskanego w projekcie nie nalicza się odsetek.

wane w tę działalność, rozpowszechnianie jej wyników lub dydaktykę; przedsiębiorstwa mogące wywierać wpływ na taki podmiot, w roli na przykład udziałowców czy członków, nie mają preferencyjnego dostępu do potencjału badawczego takiego podmiotu ani do wyników badań przezeń uzyskanych”;

- 2) koszty i finansowanie działalności o charakterze gospodarczym i niegospodarczym będą wyraźnie rozdzielone (ewidencjonowane);
- 3) po wejściu projektu w fazę operacyjną przestrzegane będą zasady dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną, w tym przede wszystkim to, że poprzez sfinansowaną ze środków publicznych infrastrukturę badawczą nie dojdzie do przekazania „korzyści ekonomicznych” podmiotom gospodarczym, tj. zasady dostępu do infrastruktury badawczej będą jednakowe dla wszystkich użytkowników zewnętrznych, oraz że usługi świadczone przez beneficjenta na rzecz podmiotów zewnętrznych będą oferowane po cenach rynkowych (odzwierciedlających całkowite koszty i marżę rynkową), bez jakichkolwiek form dyskryminacji lub uprzywilejowania podmiotów;
- 4) cały dochód zostanie reinwestowany przez organizację badawczą w jej zasadniczą działalność o charakterze niegospodarczym, tj. w:
  - kształcenie mające na celu zwiększanie coraz lepiej wyszkolonych zasobów ludzkich;
  - prowadzenie niezależnej działalności B+R mającej na celu powiększanie zasobów wiedzy i lepsze zrozumienie, w tym działalności prowadzonej we współpracy;
  - upowszechnianie wyników badań.

## 212 Załączniki:

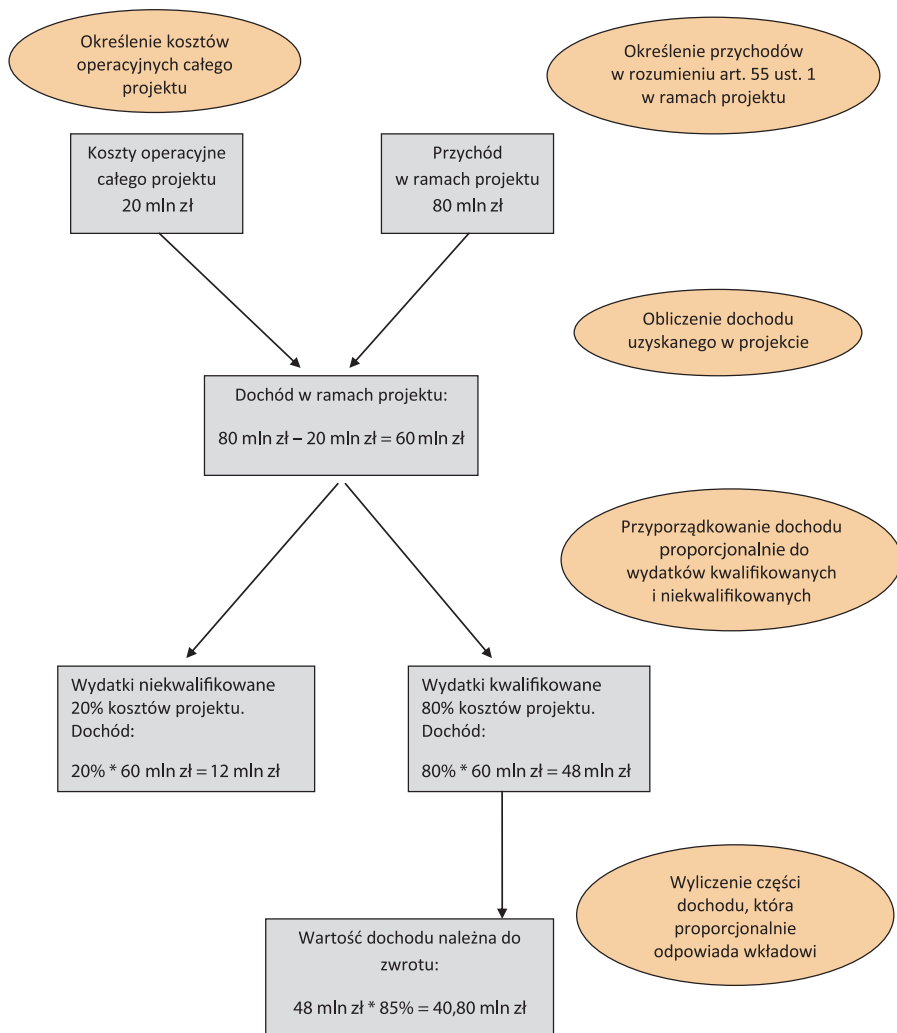
Załącznik nr 1 – Tabela monitorująca dochód uzyskiwany w ramach projektu.  
Załącznik nr 2 – Schemat wyliczania kwoty podlegającej zwrotowi z tytułu uzyskania dochodu w ramach projektu

Załącznik nr 1. Tabela monitorująca dochód uzyskiwany w ramach projektu

|  |  |               |
|--|--|---------------|
| Nazwa Beneficjenta:  |  |               |
| Numer projektu:  |  |               |
| Tytuł projektu:  |  |               |
| Data zakończenia realizacji projektu:                                    |  |               |
| Całkowity koszt projektu:  |  |               |
| Wartość wydatków kwalifikowalnych:                                       |  |               |
| Udział wydatków kwalifikowalnych w całkowitym koszcie projektu:          |  |               |
| Wartość dofinansowania ze środków UE:                                    |  |               |
| Udział dofinansowania ze środków UE w całkowitym koszcie projektu:       |  |               |
| <b>PRZYCHODY WYGENEROWANE W PROJEKCIE WEDŁUG ŹRÓDEŁ POCHODZENIA</b>      | <b>KOSZTY OPERACYJNE ZWIĄZANE Z FUNKCJONOWANIEM PROJEKTU</b> |               |
| Źródło przychodu   | Wartość (PLN)  | Wartość (PLN) |
| ...  |  | ...           |
| ...  |  | ...           |
| Razem:   |  | Razem:        |
| Różnica pomiędzy przychodami a kosztami (uzyskany dochód) na dzień ..... |  |               |

.....  
 (podpis i pieczęć osoby uprawnionej  
 do reprezentowania Beneficjenta)

## Załącznik nr 2. Schemat wyliczenia kwoty podlegającej zwrotowi z tytułu uzyskania dochodu w projekcie – przykład





## **4. Kwalifikowalność VAT a działania komercjalizacyjne w ramach I oraz II osi priorytetowej PO IG**

### **4.1. Wprowadzenie**

Narodowe Centrum Badań i Rozwoju 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. 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 PO IG. Do kosztów kwalifikowanych zalicza się również podatek od towarów i usług, jeżeli został on rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta.

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 niesłużąca działalności opodatkowanej.

**213**

**214**

**215**

**216**

- 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 prowadzenie w ograniczonym zakresie na etapie operacyjnym działalności opodatkowanej (np. na określonych powierzchniach – bądź o charakterze naukowo-badawczym, bądź też sprzedaży różnego rodzaju usług – np. wynajem).

**217** 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.

**218** 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 niepodjęcie przez beneficjenta czynności zmierzających do realizacji tego prawa.

**219** Kwalifikowalność wydatków w przedmiotowym projekcie określają na poziomie wspólnotowym rozporządzenia WE oraz – na poziomie poszczególnych państw członkowskich – dane państwa.

**220** 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.

**221** Następujące wydatki – zgodnie z art. 7 powyższego rozporządzenia (kwalifikowalność wydatków) – nie są kwalifikowalne do wsparcia EFRR:

- 1) odsetki od zadłużenia;
- 2) 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;

3) likwidacja elektrowni jądrowych;

**4) podlegający zwrotowi podatek od towarów i usług (VAT).**

Biorąc powyższe pod uwagę, do określenia zasad kwalifikowalności wydatków w poszczególnych programach uprawnione są państwa członkowskie. Należy jednak pamiętać, że mają one obowiązek ścisłego przestrzegania zasad przewidzianych prawem wspólnotowym (rozporządzeniami WE). Na poziomie krajowym zasady kwalifikowalności wydatków są określone przez 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 rozwoju<sup>8</sup>.

222

**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.)** w pkt 6.1 wskazują:

223

- 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.

## I. 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 związanej z nią know-how do sfery biznesu.

224

Istnieją trzy podstawowe sposoby komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych:

225

- Sprzedaż wyników prac badawczych i rozwojowych.

<sup>8</sup> Dz.U. Nr 84, poz. 712 ze zm.; (dalej: „ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r.”).

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

**226** 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.

## II. Kwalifikowalność VAT – zasady ogólne

**227** Zgodnie z art. 7 rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r., 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 VAT<sup>9</sup> 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.

**228** 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 kwalifikowalnych.

**229** Wraz z wnioskiem o dofinansowanie wnioskodawcy zostali zobowiązani do złożenia oświadczenia o kwalifikowalności VAT. W powyższym 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.

**230** 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 r. (Dz.U. z 2004 Nr 54, poz. 535 ze zm.).

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; (dalej: „ustawa o VAT”).

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

- art. 88 ustawy o podatku od towarów i usług zawierający 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.

Analizując powyższe 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 posiadanie przez beneficjenta statusu podatnika VAT (jest to jeden z dwóch warunków, jakie trzeba łącznie spełnić); jeśli zatem beneficjent nie spełnia powyższego 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 niepodlegającymi opodatkowaniu, wówczas prawo do odliczenia podatku VAT nie przysługuje; związek nabywanych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi powinien 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.

**234** 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 art. 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.

**235** 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 należy wyodrębnić czynności dające prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz czynności niedające tego prawa.

**236** **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 art. 8 ust. 2 (prezenty małej wartości, próbki, drukowane materiały reklamowe, nieodpłatna dostawa towarów, przy których nabyciu lub wytworzeniu przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, świadczenie usług bez wynagrodzenia na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika).

**237** **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.

**238** 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 niniejszej ustawy. Zgodnie bowiem 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, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie wprowadza bowiem „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.**

Jeżeli beneficjent dokonuje zarówno transakcji zwolnionych, jak i opodatkowanych podatkiem VAT, powinien on przyporządkować podatek VAT naliczony

239

240

241

od nabywanych przez siebie towarów lub usług do jednej z poniżej przedstawionych trzech grup:

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

**242** W świetle powyższego wyróżniamy alokację:

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

**243** W tym miejscu warto podkreślić, 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.**

**244** Należy pamiętać, że prawo UE nie wyznacza – nie ogranicza – prawa do odliczenia, jeśli towar (usługa) służy również działalności spoza zakresu podatku od wartości dodanej.

**245** **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.**



**Nie ma 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.**

246

**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.**

247

**Należy zaznaczyć, że na beneficjencie ciąży obowiązek odrębnego określenia kwot podatku naliczonego – wynikającego z faktur zakupowych – i powiązanie konkretnych wydatków z planowanymi lub osiągniętymi rezultatami.**

248

**UWAGA!**

**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.**

249

**Warto przy tym podkreślić, że brak zgłoszenia rejestracyjnego podmiotu w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług nie jest tożsame z nieuznaniem 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.**

250

**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.**

251

**Przez działalność gospodarczą rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby**

252

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.

**253** Wykonanie prawa do odliczenia może nastąpić, jeżeli towar lub usługa są lub mają być wykorzystywane do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego. **Wykonanie tego prawa opiera się na zamiarze podatnika, co wyraźnie wynika m.in. 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.

**254** UWAGA!  
**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.**

**255** Istotne z punktu widzenia poruszonego wątku są tezy, które zostały zawarte 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 opodatkowanych<sup>10</sup>. 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 przed-

<sup>10</sup> Projekt – będący przedmiotem wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej – realizowany był w ramach PO IG.

miotowej 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. 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 o-*

256

257

258

259

260

261

datkowanych (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<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> 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 służyć 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 osiągnąby 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).*

Powyższe oznacza, 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 bowiem intencja nabycia – jeśli dany towar lub usługa ma służyć wykonywaniu działalności opodatkowanej VAT, wówczas odliczenie jest prawnie dozwolone.

262

263

264

#### UWAGA!

**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 prawdopodobne<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> 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 którymi 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 odliczania 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*

**265** Prawo do odliczenia powinno być potwierdzone następczymi działaniami podatnika, które wyrażony uprzednio zamiar skonkretyzują. Organy podatkowe uzależniają bowiem 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.

**266** 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.

**267** UWAGA!

**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 wówczas w stanie stwierdzić, na podstawie obiektywnych przesłanek, że realizowany projekt uzyskał zakładany potencjał komercjalizacyjny.**

**268** Zgodnie z powyższym, jeżeli beneficjenci w oświadczeniu o kwalifikowalności VAT dopuszczali możliwość komercjalizacji planowanych rezultatów projektu, jednak zaniechali odliczenia podatku naliczonego, mogą w trakcie

*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.

trwania projektu, dokonać „odliczenia” podatku naliczonego poprzez korektę deklaracji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.<sup>13</sup>.

**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.**

<sup>13</sup> Ocena prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna być dokonywana 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 – wówczas 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, że 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 przysuguje 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.*

► **Wyodrębnienie podatku naliczonego w projekcie związanego z poszczególnymi rezultatami**

- 270** W ramach projektu należy dokonać dla celów podatku od towarów i usług wyodrębnienia rezultatów:
- niekomercjalizowanych;
  - komercjalizowanych odpłatnie;
  - komercjalizowanych nieodpłatnie
- i – jeżeli to możliwe – związanego z nimi podatku naliczonego.
- 271** 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). Ponadto nie posłużono się w ustawie wyrażeniami „bezpośrednio” i „wyłącznie”. Ustawodawca wskazał jedynie, że prawo do odliczenia przysługuje „w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane” do wykonywania czynności opodatkowanych.
- 272** Przyjmując za punkt wyjścia językową treść przepisu, należy uznać, że związek z czynnościami „opodatkowanymi” zachodzi wówczas, gdy nabyty towar lub usługa są lub mają być choć w minimalnym stopniu wykorzystywane do wykonywania tych czynności. Ustawa nie wprowadza szczególnego rozróżnienia pomiędzy 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 w art. 86 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 273** W wyroku z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, ETS stwierdził, że art. 2 Pierwszej Dyrektywy i art. 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. Powyższe 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 2005 r. 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 VAT. Owa „bezpośredniość” bywa zatem w orzecznictwie rozumiana dosyć szeroko<sup>14</sup>.

**276** 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

<sup>14</sup> 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 powinna 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).

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 stwierdził, 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 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”, niemającym 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.

#### UWAGA!

Przenosząc powyższy pogląd na grunt realizacji projektu przez beneficjenta, w każdym przypadku należy badać „zasadniczy cel”,

277

278

279

280

281

w jakim nabywane są towary i usługi. W sytuacji dokonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu (np. realizacja zadań statutowych) oraz dokonania 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, niedające 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.

**282** Jak podkreśla się w orzecznictwie TSUE, odliczenie przysługuje w odniesieniu do wydatków, które mają związek z czynnościami opodatkowanymi, rozumianymi w ten sposób, że cena nabycia towaru lub usługi stanowi część kosztu czynności opodatkowanej.

**283** W wyroku z dnia 16 lutego 2012 r. C-118/11 TSUE wskazał:

- 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* (ww. 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 (www. 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, mimo że – jak wskazano wyżej, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie przyjmuje znanej podatkom dochodowym koncepcji kosztów pośrednich i bezpośrednich, to taki podział jest wprowadzony przez orzecznictwo TSUE. W tym kontekście należałoby uznać, że sporne z organem podatkowym wydatki nie stają się elementem ceny usług opodatkowanych (ani 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. Jeżeli na podstawie art. 90 ust. 1 ustawy, podatnik 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.

#### UWAGA!

**Powyższy przepis przewiduje wyraźnie, że może on zostać zastosowany tylko wówczas, gdy podatnik nie jest w stanie wyodrębnić**

284

285

286

287

**kwot, o których mowa w ust. 1. Oznacza to, że 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.**

288

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 powinien być wyodrębniony, w przypadku gdy podatnik wykonuje zarówno czynności dające prawo do odliczenia, jak i czynności, w związku z którymi nie przysługują takie prawo. **Jeżeli zatem istnieją obiektywne sposoby dokonania takiego wyodrębnienia, podatnik jest obowiązany go dokonać<sup>15</sup>.**

<sup>15</sup> W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 września 2013 r. sygn. IPTPP4/443-466/13-4/BM podatnik wskazywał, że końcowym wynikiem projektu badawczego, który zostanie udostępniony na rynku, będą publikacje w czasopiśmie o zasięgu międzynarodowym oraz bezpłatnie przekazane patenty. Rezultaty projektu zostaną dodatkowo rozpozyszczone na krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych. Na etapie realizacji projektu podatnik nie był jednak w stanie określić, w jakim stosunku zakupione towary i usługi służą sprzedaży tylko opodatkowanej. Podatnik uznał, że powinien odliczać podatek VAT od zakupionych towarów i usług wskaźnikiem struktury. 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 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.*

### ► 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 niedających 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**:

- 1) zezwolić podatnikowi na określenie proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych sektorów prowadzona jest osobna księgowość;
- 2) zobowiązać podatnika do określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów;
- 3) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia **w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług**;
- 4) 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;
- 5) 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

*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.*

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 przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.**

**291** Przepisy art. 90 ustawy przewidują, że w przypadku towarów wykorzystywanych zarówno do czynności dających, jak i niedających 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.

**292** **Dopuszcza się jednak stosowanie również innych niż struktura obrotów podatnika kryteriów odliczania podatku.** W judykaturze, a w szczególności w orzecznictwie TSUE, 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 umożliwi alokację podatku według powierzchni wykorzystywanej do czynności opodatkowanych oraz czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia.

**293** 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. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej 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.*

294

(26) *W konsekwencji na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 5 akapit trzeciej szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że uprawnienia 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.*

295

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).**

296

W wyroku z dnia 4 listopada 2011 r. sygn. I FSK 1697/10 NSA 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 umożliwi podatnikowi dokonanie podziału podatku naliczonego na ten związany z czynnościami opodatkowanymi i związany z czynnościami zwolnionymi z opodatkowania.*

297

*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, powierzchni placówek, liczby zatrudnionych osób itd.*

298

**Naczelny 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**

299

*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.*

- 300** *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.*
- 301** *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.*
- 302** *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.*
- 303** *Zastosowanie wskaźnika innego niż wynikający ze struktury obrotów zostało wprowadzone w prawie UE i prawie polskim od 1 stycznia 2011 r. Dodany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. art. 86 ust. 7b (wprowadzony 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, którym 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.***
- 304** *Powyższy 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 ona bowiem 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.

Należy pamiętać, że przepis ten nie dotyczy sytuacji, gdy dana nieruchomość służy opodatkowanej i zwolnionej działalności prowadzonej przez podatnika. W tym przypadku zastosowanie mają przepisy o odliczeniach częściowych (art. 90 i 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Innymi słowy, przedmiotowy przepis 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) WSA 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 przepis 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, że 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 paź-

305

306

307

dziennika 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.*

**308** 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.***

**309** 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.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> 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 używana w działalności rolniczej służy czynnościom opodatkowanym. Stosowanie klucza powierzchniowego jako metody 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 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 dostawę 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 m<sup>2</sup>) w ogólnej powierzchni przedmiotowego budynku – 722,9 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>), 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 przeznaczonej na prowadzenie działalności gospodarczej uległyby zmianie, to należy

**310** Jeżeli 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.

**311** UWAGA!

**Odnosząc powyższe do treści przedstawionego podręcznika, należy stwierdzić, że w przypadku realizacji projektu, którego końcowym wynikiem będą zarówno czynności 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. Warto pamiętać, że metoda ta nie jest akceptowana**

*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 przeznaczonej na działalność gospodarczą, ani do części przeznaczonej 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 Dewelopera 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.*

**przez sądy administracyjne. Odliczanie proporcjonalne podatku przy zastosowaniu klucza powierzchniowego rodzi bowiem ryzyko podatkowe i może zostać zakwestionowane podczas kontroli urzędu kontroli skarbowej a następnie w trakcie postępowania sądowo-administracyjnego.**

## **4.2. Korekta podatku naliczonego z uwagi na zmianę podatkowego przeznaczenia rezultatów**

Przed rozpoczęciem realizacji projektu, beneficjenci nie mogą przewidzieć ze 100% przekonaniem, że pojawi się możliwość komercjalizacji wyników badań (wynika to ze specyfiki prowadzenia badań; możliwość taka może bowiem być następstwem pojawienia się w trakcie prowadzenia badań określonych efektów, które pozwolą na komercjalizację efektów prowadzonych badań). W sytuacji pierwotnego uznania podatku od towarów i usług za podatek kwalifikowany implikuje to 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 następczych 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 powyższej ustawy w art. 91 ust. 2 wprost przewidują możliwość zmiany prawa do odliczenia; dotyczy ona 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

**312**

**313**

**314**

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 wytworzeniu<sup>17</sup>. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

**315** 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.

**316** Powyższa regulacja oznacza, że podatnik, nawet jeśli 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.

**317** 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 ma zastosowanie w przypadku, w którym podatnik wykonujący zarówno działalność umożliwiającą pełne odliczenie podatku naliczonego,

<sup>17</sup> Warto zaznaczyć, że okres korekty rozpoczyna się od roku, w którym towary 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 podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.



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 z 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin Kaupunki TSUE orzekł, że jeśli podatnik najpierw wykorzystywał nabyte środki trwałe na potrzeby wykonywania czynności zwolnionych, a następnie – po kilku miesiącach, zmienił przeznaczenie i wykorzystywał je na potrzeby prowadzenia działalności opodatkowanej, przepisy art. 20 Szóstej Dyrektywy dotyczące proporcjonalnego rozliczenia podatku naliczonego znajdują zastosowanie. W szczególności TSUE podkreślił, że 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 on 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. Jednak przeprowadzone badania opłacalności projektu dały efekt negatywny, w związku z czym 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. W związku z powyższym należy stwierdzić, że Trybunał dopuszcza możliwość zachowania odliczenia podatku naliczonego, w przypadku gdy pierwotną intencją podatnika było wykorzystanie nabytych towarów i usług do działalności opodatkowanej.

318

319

320

Innymi słowy, istotą powołanego powyżej wyroku jest to, że 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. Powyższa sytuacja 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); takich 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 1/10 i 1/5 podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu rocznie) oraz w 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).

321

Przepis ust. 7b odnosi się do innego zakresu przedmiotowego stosowania korekty, tj. do „towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a”. Jeśli 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 odnosi się on również 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. Nabycie przez podatnika towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, które miały być wykorzystane przez niego do wykonywania działalności opodatkowanej, w związku z czym podatek naliczony został odliczony, ale dane towary i usługi zostały faktycznie wykorzystane

wyłącznie do prowadzenia działalności zwolnionej, sprawia, że na podstawie ust. 7b, wymaga się dokonania korekty odliczenia.

Korekty dokonuje się zatem – zgodnie z ust. 7c – 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. Należy pamiętać, że ust. 7c wprowadza szczególnie istotny przepis (w zd. 2) **przewidujący, że w takiej sytuacji, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy, korekty się nie dokonuje. Jak można sądzić, oznacza to, że 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.** Oczywiście 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 gruntów 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

322

323

324

być zaliczony przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem danego 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, towary zaś zbyto, 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 zbyto lub zmieniono ich przeznaczenie przed dokonaniem ulepszenia.

#### **4.2.1. Obowiązek korekty podatku, który dał prawo do odliczenia w trakcie trwania projektu**

**325** 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:

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

**326** 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 niedających takiego prawa, albo zarówno do czynności dających, jak i niedających 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).

**327** 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. podatnik nie może działać w złej wierze – por. pkt 40 i następane uzasadnienia wyroku ETS w sprawie C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR przeciwko Finanzamt Paderborn). Nie wyklucza to jednak dokonania zgodnej z prawem zamiany przeznaczenia towaru po skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Należy podkreślić, że zmiana sposobu wykorzystania towaru lub usługi jest prawnie dopuszczalna a jej skutki 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 pojawi się możliwość komercjalizacji wyników badań (możliwość taka może być następstwem pojawienia się w trakcie prowadzenia badań określonych efektów, które pozwolą jednak na komercjalizację efektów prowadzonych badań). Wobec powyższego należy założyć, że 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 czynnościami, niedającymi 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 – mimo że również dotyczą podatku naliczonego – dokonywane są całkowicie w oderwaniu od ogólnych zasad odliczania podatku. Przepis ten oznacza, że 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).

328

329

**330** Systematyka dokonywania korekt podatku zakłada:

- 1) **korektę jednorazową**,
- 2) korektę wieloletnią:
  - 5-letnią,
  - 10-letnią.

**331** 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.

► **Korekta jednorazowa**

**332** Korekty podatku naliczonego dokonuje się:

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

**333** 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 się nie dokonuje. Jeśli 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 niedającej 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.

334

### ► Korekta wieloletnia

Korekty podatku naliczonego dokonuje się:

1) z uwagi na zmianę struktury sprzedaży  
albo

2) ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru:

- w przypadku zmiany przeznaczenia z wykorzystywania do czynności niepodlegających opodatkowaniu do czynności opodatkowanych;
- w przypadku zmiany przeznaczenia z wykorzystywania do czynności niepodlegających opodatkowaniu do czynności, które rozliczane są przy zastosowaniu wskaźnika proporcji.

335

W przypadku określonym w pkt 1 i 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).

336

W świetle powyższego w przypadku towarów objętych korektą wieloletnią, nabytych bez prawa do odliczenia w przypadku komercjalizacji rezultatów projektu w okresie korekty (5 lat lub 10 lat) prawo do odliczenia ulegnie zmianie.

337

W roku, w którym dochodzi do zmiany sposobu wykorzystania towaru lub usługi i rozpoczyna się wykorzystywanie:

- **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;

338

- **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.

**339** Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 25 czerwca 2013 r. (sygn. I FSK 1135/12) skierował pytanie prejudycjalne do TSUE, 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 5 kolejnych lat, a jeśli chodzi o nieruchomości – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym dobra inwestycyjne zostały oddane do użytkowania.

**340** Wątpliwości Sądu budzi to, czy w świetle regulacji unijnych możliwe jest takie uregulowanie w prawie krajowym (art. 91 ust. 7 i 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 dokonywanie 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.

#### **4.2.2. Wniesienie aportu oraz zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa**

**341** W kontekście niniejszego przewodnika 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.



Należy pamiętać, że wniesienie aportem zcp 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 zcp jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zespół ten zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące dane zadania.

Aby z punktu widzenia ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powstała zcp, konieczne jest zapewnienie, że:

- będzie istniał zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań;
- zespół ten będzie organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
- powyższe składniki będą przeznaczone do realizacji określonych (konkretnych) zadań gospodarczych;
- zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące dane zadania<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Wymogi przewidziane cytowanym wyżej przepisem ustawy są niejednolicie interpretowane przez organy podatkowe, które 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 po przez 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 zorganizowa-*

Jak wskazał ETS w wyroku w sprawie C 497/01 (*Zita Modes*) pojęcie przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) obejmuje składniki rzeczowe oraz stosownie do okoliczności składniki inne niż rzeczowe, które łącznie tworzą przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, przy pomocy której **jest możliwe prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej**<sup>19</sup>.

*ną 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 (potwierdzającym brak 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 o 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 przejścia pracowników Spółki przez Nabywców),
- 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 umożliwiłby 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).*

<sup>19</sup> 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 przyszła transakcja sprzedaży, mają wchodzić składniki materialne i niematerialne wraz ze związanymi z nimi zobowiązaniami. Skarżąca ma w planach zbyć w jej ocenie samodzielną część 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 za-*

**kresie ochrony mienia oraz działalnością recyklingową; 7) tajemnice przedsiębiorstwa; 8) działalność związana 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: koncesję związaną z obrotem paliwami 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: *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 najpełniej 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 potencjalnie 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 jakiegokolwiek 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, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług mamy więc do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, jeżeli spełnione są wszystkie następujące przesłanki:*

**346** 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.

**347** 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.

**348** W tym miejscu należy pamiętać, że:

- 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; jeśli 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.

### 4.3. Studium przypadków

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

**349** Podatnik świadczył usługi badawczo-rozwojowe w ramach realizacji Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka. Zawarł on umowę, której przedmiotem było udzielenie dofinansowania podatnikowi, jako beneficjentowi, na realizację powyższego projektu wraz z partnerami projektu – uczestnikami konsorcjum.

- 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.

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.

**350**

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.

**351**

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.

**352**

Niniejsze cele projektu kluczowego zostały określone wskaźnikami ich rezultatu do osiągnięcia przez uczestników konsorcjum.

**353**

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, że 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 wskazany w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.?

**354**

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

**355**

towary i usługi, przy których nabyciu 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 następujących okresów rozliczeniowych, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

**356** 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.

**357** Podatnik zadeklarował zamiar dokonania wdrożeń programów operacyjnych oraz zgłoszeń patentowych. Nie był jednak w stanie 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.

**358** 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.

**359** 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.

**360** Reasumując, w przypadku realizacji projektu, którego wyniki są przeznaczone na sprzedaż, nabyte towary i usługi związane z jego realizacją należy uznać za służące czynnościom opodatkowanym, nawet jeśli 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.

Odnośnie pytania drugiego, co również wynika z powołanych wyżej przepisów, biorąc pod uwagę, że 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 korrekt deklaracji podatkowych VAT-7, za okres opisany w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

#### **4.3.2. Budowa budynku przeznaczanego 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;
- bezzwrotną pomocą materialną dla studentów oraz dla doktorantów;
- świadczeniami zdrowotnymi, wykonywanymi w ramach kształcenia studentów studiów stacjonarnych;
- prowadzeniem podyplomowego kształcenia w celu zdobywania specjalizacji przez lekarzy.

Przychodami podatnika, oprócz dotacji na realizację powyższych zadań, są także odpłatności:

- za świadczone usługi edukacyjne, w szczególności za kształcenie na studiach i studiach doktoranckich, prowadzonych w formach niestacjonarnych;
- za usługi badawcze i specjalistyczne, specjalistyczne i wysokospecjalistyczne usługi diagnostyczne, rehabilitacyjne lub lecznicze;
- z tytułu najmu pomieszczeń i powierzchni, lokali mieszkalnych i majątku ruchomego;

361

362

363

- za sprzedaż skryptów, usług ksero i poligraficznych oraz usług elektronicznych;
- za opinie, opinie sędowo-lekarskie;
- darowizny.

**364** Z wyżej wyszczególnionych przychodów podatnik pokrywa koszty swojej działalności, zobowiązania oraz wydatki na rozwój i inne potrzeby. Jak wynika z powyższego, podatnik świadczy usługi opodatkowane, zarówno zwolnione, jak i niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wobec tego podatnik przy nabywaniu towarów i usług:

- związanych z działalnością opodatkowaną – obniża kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w całości;
- związanych z działalnością zwolnioną – nie dokonuje obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- związanych z działalnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – nie dokonuje obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- których nie można przypisać bezpośrednio działalności opodatkowanej albo zwolnionej – dokonuje obniżenia kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego według wyliczonej proporcji.

**365** Podatnik rozpoczął realizację projektu budowlanego, w którym zaplanowano prowadzenie działalności dydaktycznej oraz działalności dydaktycznej w powiązaniu z realizacją świadczeń zdrowotnych. Projekt ten składa się 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-technicznym oraz budynku z basenem przeznaczonym do zajęć szkoleniowych prowadzonych jako zajęcia dydaktyczne ze studentami, z zapleczem sanitarno-technicznym.

**366** W budynku A realizowane będą zajęcia dla studentów, budynki C i D zaś będą stanowić powierzchnię, na której prowadzona będzie działalność opodatkowana. Przychody z tej działalności pozwolą na pokrycie kosztów działalności. Budynki B i E, w perspektywie kilkuletniej, będą stanowić 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 powyższych terminów podatnik planuje prowadzenie działalności opodatkowanej, m.in. wynajem sal, działalność gastronomiczną.

Sposób rozliczenia prac nie umożliwia 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 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.

#### 4.3.3. 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

367

368

369

370

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.

- 371** 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.
- 372** 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.
- 373** 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).
- 374** 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.

Wśród rezultatów projektu występują wyłącznie rezultaty niekomercjalizowane (realizacja projektów badawczych, rozwojowych i celowych oraz projektów międzynarodowych) oraz komercjalizowane.

W przedmiotowym przypadku wydatki ponoszone przez podatnika dotyczyć będą budowy i wyposażenia laboratoriów, które – 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, należy zatem wyłączyć z tej sumy wartość badań naukowych.**

#### **4.4. 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 publicznych<sup>20</sup>. Zgodnie bowiem z art. 207 ust. 1 tej ustawy, jeśli środki przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich są:

- 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem;

<sup>20</sup> tj. Dz.U. z 2013 r., poz. 885; (dalej: „ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.”).

- 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.

**380** 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.

#### **4.4.1. Odsetki od zwracanych środków przeznaczone na realizację projektu, w przypadku podatkowej zmiany przeznaczenia nabytych towarów, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**

**381** W rozumieniu art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. 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 i NCBR nie będzie zobowiązane do naliczania odsetek, o których mowa w powyższym przepisie.

#### **4.4.2. Odsetki od środków przeznaczonych na realizację projektu, w przypadku korekty deklaracji VAT-7**

**382** 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 bowiem będzie w stanie stwierdzić, na podstawie obiektywnych przesłanek, że realizowany projekt uzyskał zakładany potencjał komercjalizacyjny.

**383** Odnosi się do beneficjentów, którzy złożyli oświadczenie, że podatek od towarów i usług będzie wydatkiem kwalifikowanym, nie odliczali podatku naliczo-

nego 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 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 z dnia 27 sierpnia 2009 r.

Do zwracanych przez beneficjentów środków stanowiących równowartość odzyskanego podatku od towarów i usług nie powinny być naliczane odsetki (jak od zaległości podatkowych), liczone od dnia wypłaty środków. Z art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. wynika, że niezależnie od podstawy zwrotu dofinansowania środków unijnych oraz 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 nie jest sytuacją szczególną. 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).

Wobec powyższego – w kontekście zwróconego przez organy podatkowego nieodliczonego podatku na podstawie dokonanej przez beneficjenta korekty podatku – nie można twierdzić, że uzyskane na pokrycie kwalifikowanego podatku od towarów i usług środki zostały pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Naliczanie odsetek od tego rodzaju zwrotu pobranych środków można 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.

**384**

**385**

**386**

**387**

**388**

- 389** Artykuł 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, że odnosi się on do sytuacji, w której podatnik złożył deklarację, ale nie wykazał w niej podatku naliczonego. Nie powinno bowiem ulegać wątpliwości, 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, że podejmowane przez ustawodawcę środki prawne muszą być współmierne (konieczne i proporcjonalne do wagi zagadnienia), jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć.
- 390** Należy pamiętać, że zasady dotyczące deklarowania podatku od towarów i usług (dokonywania korekt deklaracji) są regulacjami technicznymi, służącymi weryfikacji rzetelności podatników. Nie mogą zatem rzutować na sytuację materialno-prawną podatników.
- 391** W wyroku z dnia 24 września 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie sygn. I FSK 1015/07 w odniesieniu do czynności technicznych stwierdził: *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 zagadnienia), jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć. Polega zasadniczo na uchwyceniu adekwatności celu i środka użytego do jego osiągnięcia.*
- 392** 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 [...] 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 cytowanym wyroku: *Trybunał Konstytucyjny podziela także w pełni pogląd, że rozumienie zasady równości uwzględniać musi dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone różnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa, czy innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu różnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to różnicowanie, 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 zagadnienie obowiązków podatkowych<sup>21</sup>.*

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.

Powyższy przepis wprowadza jedną z zasad wynikających z art. 2 Konstytucji (zasady demokratycznego państwa prawnego), tj. zasady proporcjonalności.

<sup>21</sup> Wyrok z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04.

Zasada ta była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Można w tym miejscu wskazać np. na wyrok 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**.*

**396** Ponadto w wyroku z dnia 25 marca 2010 r. sygn. P 9/08 wskazano, że: *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).*

**397** Jak wskazał Trybunał 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.*

**398** *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 władze publiczne (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 (relewantną) 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 relewantny, 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

399

400

401

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 stanowiącego 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).

**402** 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.

**403** 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. Zdaniem sądu: *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 nieadekwatne lub nieracjonalne albo niewspółmiernie dolegliwe, odezwane 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 zawyżonej wysokości i zaniżeniu w związku z tym wysokości zobowiązania w dalszym okresie rozliczeniowym), z jednej strony stawał się z dniem wymagalności podatku dłużnikiem podatkowym,*

404

405

406

**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 szczególny, 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).**

407

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 uwzględnić podstawowe zasady kształtujące tę daninę publiczno-prawną. 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku z 17 maja 1977 r. nr 77/388/EWG (Dz. U. UE. L Nr 145, str. 1 ze zm.). Przepis ten przyznaje Państwu Członkowskiemu uprawnienie do przyjmowania środków kra-**

jowych 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 Scanavi, 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 wykroczyły 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 uiścił 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, odnośnie 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 byłyby 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.*

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

**409** 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. Należy podkreślić, 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.

410

**W załączniku nr 3 do niniejszego przewodnika znajdują się schematy graficzne przedstawiające sposób postępowania z podatkiem VAT w sytuacji zmiany przeznaczenia.**

411

#### **4.4.3 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.

412

Pragniemy jednak wskazać, że poszczególne rozwiązania 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.

413

#### **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**.

414

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).

415

## 2) Zwolnienie dla małych podatników

- 416** Kolejne rozwiązanie to utrzymanie przez beneficjanta statusu podatnika zwolnionego z podatku VAT (zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe).
- 417** Fakt uznania beneficjenta za podmiot działający w charakterze podatnika VAT nie oznacza automatycznie konieczności opodatkowania VAT czynności przez niego wykonywanych. 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.
- 418** 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 ten 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.
- 419** 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).
- 420** 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 u 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.**

421

### 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.

422

Istnieje szereg możliwości w zakresie powierzenia zadań komercjalizacyjnych podmiotowi trzeciemu; poniżej przedstawiamy kilka z nich. Jednak warto zaznaczyć, że konkretne rozwiązania należy rozpatrywać w kontekście formy organizacyjnej danego podmiotu (uczelnia wyższa, instytut), zgodnie z zapisami ustaw regulujących działania poszczególnych podmiotów<sup>22</sup>.

423

**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.

424

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

425

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

426

<sup>22</sup> Art. 86a ustawy o szkolnictwie wyższym, art. 17 ust. 5 ustawy o instytutach badawczych oraz art.83 ustawy o Polskiej Akademii Nauk.

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.

**427** 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.

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

**429** 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).

**430** **3.2) Transakcje odpłatne** – aport w zależności od swojego przedmiotu stanowi odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług. Jeśli 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.**

431

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.

432

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 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.

433

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.

434

3. Aport stanowi czynność odpłatną, która co do zasady podlega opodatkowaniu VAT. Jednak **jeśli przedmiotem aportu jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, aport pozostaje poza zakresem opodatkowania VAT.**

435

W praktyce oznacza to, że jeśli **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.

436

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. Jednak obowiązek ten nie będzie spoczywał na beneficjencie, a na spółce celowej jako na nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

**Załącznik nr 3. Sposób postępowania z podatkiem VAT w sytuacji zmiany przeznaczenia**

