

Wykorzystanie rezultatów projektów badawczych a kwalifikowalność podatku VAT

Katarzyna Czaplak
Gliwice, 26.03.2019

Podstawowe akty prawne:

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług
- Rozporządzenia Ministra Finansów w zakresie vat
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 roku o zasadach finansowania nauki
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce



Kwalifikowalność vat

Podatki i inne opłaty, w szczególności podatek vat, **mogą być uznane za wydatki kwalifikowalne tylko wtedy, gdy brak jest prawnej możliwości ich odzyskania na mocy prawodawstwa krajowego.**

Warunek ten oznacza, iż zapłacony podatek vat może być uznany za wydatek kwalifikowalny wyłącznie wówczas, gdy beneficjentowi ani żadnemu innemu podmiotowi zaangażowanemu w projekt oraz wykorzystującemu do działalności opodatkowanej produkty będące efektem realizacji projektu, zarówno w fazie realizacyjnej jak i operacyjnej, zgodnie z obowiązującym prawodawstwem krajowym, nie przysługuje prawo (tzn. brak jest prawnych możliwości) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Stanowisko Komisji Europejskiej

Dnia 19.07.2017 roku opublikowana została nowa wersja Wytycznych Komisji Europejskiej, MR/H 2014-2020/23(3)07/2017, mocą której, w zakresie kwalifikowalności podatku vat poczyniono istotne modyfikacje.

Zgodnie z wyjaśnieniami zmiany polegają na przeniesieniu do treści Wytycznych interpretacji Komisji UE, zgodnie z którą podatek vat powinien stanowić wydatek niekwalifikowalny zawsze wtedy, gdy produkty będące efektem realizacji projektu będą wykorzystywane do działalności opodatkowanej, przy czym obecnie nie mówi się już o wykorzystywaniu tych produktów do działalności prowadzonej przez beneficjenta, lecz o działalności prowadzonej zarówno przez beneficjenta, jak i jakiegokolwiek inny podmiot zaangażowany w projekt lub faktycznie wykorzystujący efekty jego realizacji, i to zarówno w fazie realizacji, jak i po zakończeniu projektu. W praktyce oznacza to, że dla potrzeb określania kwalifikowalności vat istotny będzie nie tylko sposób wykorzystania efektów projektu i wydatków poczynionych w jego ramach przez beneficjenta, ale również sposób wykorzystania tych efektów przez każdy inny podmiot zaangażowany w realizację projektu lub korzystający z jego rezultatów po zakończeniu.

Stanowisko Komisji Europejskiej

Przykład w samorządach:

W praktyce samorządów oznacza to, że nie będzie możliwe uznanie za wydatek kwalifikowalny podatku vat na przykład w sytuacji, w której JST będzie realizowała projekt, a którego efekty zostaną przekazane nieodpłatnie spółce komunalnej lub instytucji kultury, a spółka ta lub instytucja przy ich wykorzystaniu będzie wykonywała czynności opodatkowane.

Wsparcie w ramach dofinansowania Projektów obejmuje koszty kwalifikowalne, które są deklarowane przez Państwa na etapie ubiegania się o dofinansowanie.

Do kosztów kwalifikowalnych zalicza się także podatek od towarów i usług, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

- Vat został rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez Beneficjenta,
- Beneficjentowi, zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Prawna możliwość odzyskania podatku VAT wyklucza uznanie tego wydatku za koszt kwalifikowalny, nie ma znaczenia fakt, czy podatek został faktycznie odzyskany przez Beneficjenta

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 05 kwietnia 2018 r. Sygn. III SA/Lu 630/17

Prawodawca krajowy uzależnia kwalifikowalność podatku vat od nabycia prawa do odliczenia, nie zaś od faktycznego otrzymania zwrotu vat. Kwalifikowalność wydatków stanowi kategorię obiektywną, niezależną od okoliczności związanych z podejmowaniem czynności w sprawie przez beneficjenta lub instytucję zarządzającą. Niezależnie od chwili, w której ujawniony został fakt dofinansowania wydatku, który nie był wydatkiem kwalifikowanym, powstaje konieczność zwrotu dofinansowania, gdyż nastąpiło naruszenie procedury przyjętej w systemie realizacji programu operacyjnego. (...) Podatek vat jest takim wydatkiem przy realizacji zadania inwestycyjnego sfinansowanego ze środków publicznych.

Zgodnie z ustawą o vat prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje, gdy **spełnione są łącznie** następujące warunki:

- Beneficjent jest podatnikiem vat (Politechnika Śląska jest),
- Zakupione towary czy usługi służą czynnościom opodatkowanym.

W praktyce projekt może być związany:

- z czynnościami opodatkowanymi,
- z czynnościami zwolnionymi,
- z działalnością statutową,
- z każdą z powyższych działalności łącznie.

- Wdrożenie przemysłowe,
- Udzielenie licencji do wyników badań,
- Najem aparatury, urządzeń,
- Wykorzystanie komercyjne np. w przemyśle

Sprzedaż
opodatkowana

- Zajęcia edukacyjne dla studentów studiów niestacjonarnych,
- Prezentacja wyników podczas konferencji organizowanych przez Politechnikę Śląską,
- Szkolenia

Sprzedaż
zwolniona

- Zajęcia ze studentami studiów stacjonarnych (bezpłatnych),
- Publikacje naukowe,
- Działalność dydaktyczna,
- Kształcenie i promowanie kadr naukowych

Działalność
statutowa

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Związek zakupów z czynnościami opodatkowanymi może być bezpośredni lub pośredni.



Dodatkowe utrudnienie dla Państwa podczas oceny kwalifikowalności vat, to zasada natychmiastowej potrącalności, która mówi nam o tym, że vat odliczamy „od razu”, w momencie dokonania zakupu, nie możemy czekać na zakończenie projektu, czy poznać jego wyniki



Decydującym kryterium powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego (zawartego w fakturach kosztowych) jest intencja podatnika.

To podatnik decyduje o tym, czy dany zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi czy też brak jest takiego związku.

Dodatkowo ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje przypadki, gdzie odliczenie nie jest możliwe:

- faktura dokumentująca sprzedaż zwolnioną (brak wykazanego podatku),
- faktura podająca nieprawdziwe kwoty,
- faktura dokumentująca czynności sprzeczne z ustawą,
- faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący lub niezarejestrowanego podatnika,
- faktury za usługi noclegowe i gastronomiczne (catering, jeżeli jest związany ze sprzedażą opodatkowaną daje prawo do odliczenia vat)

Rozpoczynając Projekt na Politechnice Śląskiej jesteście Państwo zobligowani do złożenia oświadczenia dla Kwestury w sprawie kwalifikowalności podatku vat.

Oświadczenie ma wygląd tabelaryczny, składa się z 13 pytań.

OŚWIADCZENIE
dla KWESTURY wypełniane na potrzeby oceny kwalifikowalności podatku VAT
w projektach realizowanych w ramach.....

Lp.	Pytanie	Tak	Nie	Wyjaśnienie
1	2	3	4	5
1.	Jaki jest tytuł projektu?			
2.	Jaki jest okres realizacji projektu? Proszę podać dokładny termin jego rozpoczęcia i zakończenia.			
3.	Kto jest inicjatorem i pomysłodawcą projektu? Proszę podać nazwę Instytucji.			
4.	Jakie są źródła finansowania projektu?			
5.	Jaki jest cel projektu?			
6.	Co będzie efektem realizowanego projektu?			
7.	Kto będzie korzystał z efektów projektu?			
8.	W jaki sposób będzie udostępniane korzystanie z efektów projektu?			
9.	Z jakim rodzajem działalności jest związany projekt? * a/ sprzedaż opodatkowana, b/ sprzedaż zwolniona, c/ sprzedaż opodatkowana i zwolniona, d/ działalność statutowa, e/ działalność statutowa, sprzedaż zwolniona, f/ działalność statutowa, sprzedaż opodatkowana, g/ działalność statutowa, sprzedaż zwolniona i opodatkowana, h/ poza ustawą o vat			
10.	Kto będzie dysponentem zarządzającym prawami do wykorzystywania efektów projektu?			
11.	Czy istnieje zidentyfikowany odbiorca, który zainteresowany jest zakupem rezultatów projektu? Jeżeli TAK, to proszę podać kto?			
12.	Czyją własność będą stanowiły wyniki projektu ?			
13.	Czy zakupy, w tym aparatura dokonywane w ramach projektu będą wykorzystywane poza projektem do świadczenia odpłatnych usług (np. najem, odpłatne użyczenie, odpłatne prace badawcze, reklama, sponsoring, itp.) **			

W odpowiedzi na pytanie 9 określacie Państwo z jakim rodzajem działalności będzie związany projekt.

Ta odpowiedź decyduje o prawie do odliczenia podatku w Waszym projekcie:

1. Związek z czynnościami opodatkowanymi.

Projekt z założenia zakończy się komercjalizacją.

Komercjalizacja, zgodnie z Regulaminem komercjalizacji własności intelektualnej na Politechnice Śląskiej, to zespół czynności polegających na udostępnieniu innym podmiotom posiadanych przez Uczelnię dóbr intelektualnych lub praw do nich w celu uzyskania przez Uczelnię korzyści majątkowych.

1. Związek z czynnościami opodatkowanymi.

Sposoby komercjalizacji:

- a) udzielenie zgody na korzystanie z dobra intelektualnego innym podmiotom za wynagrodzeniem, w szczególności przez udzielenie licencji uprawniającej do korzystania z dobra intelektualnego,
- b) przeniesienie praw do dobra intelektualnego na podmiot trzeci za wynagrodzeniem,
- c) utworzenie lub przystąpienie do spółki spin-off z udziałem Uczelni lub spółki celowej,
- d) utworzenie konsorcjum badawczo-komercjalizującego.

1. Związek z czynnościami opodatkowanymi.

Komercjalizacja wyników badań uzyskanych w projekcie lub świadczenie usług badawczych na zakupionej w ramach projektu aparaturze powoduje powstanie przesłanek do odzyskania podatku VAT z budżetu państwa, a co za tym idzie powoduje niekwalifikowalność podatku VAT w ramach projektu.

Dofinansowanie pokrywa kwoty netto z faktur dokumentujących wydatki.

2. Związek z czynnościami zwolnionymi i/lub działalnością statutową

Taki przypadek wystąpi, gdy planujecie Państwo badania naukowe, nie przewidując komercjalizacji czy sprzedaży praw, a wyniki zostaną wykorzystane do pracy ze studentami czy też podczas konferencji lub szkoleń organizowanych przez Uczelnię.

2. Związek z czynnościami zwolnionymi i/lub działalnością statutową

Dla takiego projektu nie mamy, jako Politechnika Śląska, prawa do odliczenia vat, co oznacza, że vat jest kosztem kwalifikowalnym w projekcie.

Inaczej mówiąc dofinansowanie pokrywa kwoty brutto z faktur dokumentujących wydatki.

3. Projekt jest związany zarówno z czynnościami opodatkowanymi, zwolnionymi i/lub działalnością statutową

W praktyce bardzo często mamy do czynienia z działalnością „mieszaną” i nie ma możliwości bezpośredniej alokacji kwot podatku naliczonego. Czyli odrębnego określenia kwot związanych z działalnością opodatkowaną i odrębnego z działalnością zwolnioną i/lub statutową

Bezpośrednia alokacja oznacza, że w pierwszej kolejności podatnik jest obowiązany do bezpośredniego przypisania podatku naliczonego do czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania. Dopiero, gdy takie przyporządkowanie nie jest możliwe, pomocniczo należy stosować proporcję.

Dofinansowanie pokrywa kwoty netto i (nie zawsze) nieodliczoną część vat z faktur dokumentujących wydatki.

Odliczenie podatku naliczonego

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – zasada ogólna

Art. 86 ust. 1 ustawy o vat:

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – zasada ogólna

Wyrok NSA z dnia 09.09.2014 I FSK 1430/13:

1. Z czynnością opodatkowaną mamy do czynienia wtedy, gdy podlega ona opodatkowaniu na podstawie art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług oraz jest dokonywana przez podmiot działający w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Chodzi przy tym o czynności opodatkowane sensu stricto, tzn. takie, które generują podatek należny, a nie takie, które należąc do czynności opodatkowanych, korzystają ze zwolnienia w podatku od towarów i usług

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – zasada ogólna

2. Co do zasady, niezbędnym warunkiem odliczenia vat jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy zakupami a transakcją opodatkowaną. Zakupy te powinny stanowić część składową kosztów świadczenia uwzględnioną w cenie. Pewnym odstępstwem od tej zasady będzie możliwość skorzystania z prawa do odliczenia podatku vat wynikającego z wydatków poniesionych na tzw. koszty ogólne. Wtedy chociaż nie istnieje bezpośredni związek tych wydatków z transakcją opodatkowaną, to wydatki te, jako związane bezpośrednio z działalnością gospodarczą podatnika, stanowią element cenotwórczy świadczenia. Dlatego w związku z poniesieniem tych wydatków, w pewnych sytuacjach, podatnikowi może przysługiwać prawo do odliczenia podatku.

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – zasada ogólna

Interpretacja indywidualna z 12.09.2014r.:

W świetle powyższego stwierdzić należy, że 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.

Analiza przedmiotowego zdarzenia przyszłego oraz powołanych regulacji prowadzi do stwierdzenia, że Uniwersytetowi będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakupy towarów i usług wykorzystywanych do realizacji projektu, którego wyniki mają być przeznaczone do sprzedaży niezależnie od tego, czy po zakończeniu realizacji projektu nastąpi planowana sprzedaż opodatkowana, czy też z przyczyn niezależnych od Uniwersytetu, sprzedaż ta nie zostanie zrealizowana

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – zasada ogólna

Jednocześnie należy podkreślić, że w przypadku, gdy Uniwersytet podejmie decyzję o **zmianie przeznaczenia** powstałych w ramach realizacji projektu efektów z czynności, z tytułu których przysługuje prawo do odliczenia podatku należnego do czynności, z tytułu których takie prawo nie przysługuje, należy mieć na uwadze zmianę prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami zakupionymi w celu wytworzenia efektów projektu, a tym samym konieczność dokonania korekty odliczonego podatku

W naszych rozważaniach należy więc omówić także takie przykłady, gdy w czasie trwania projektu zmieni się przeznaczenie projektu.

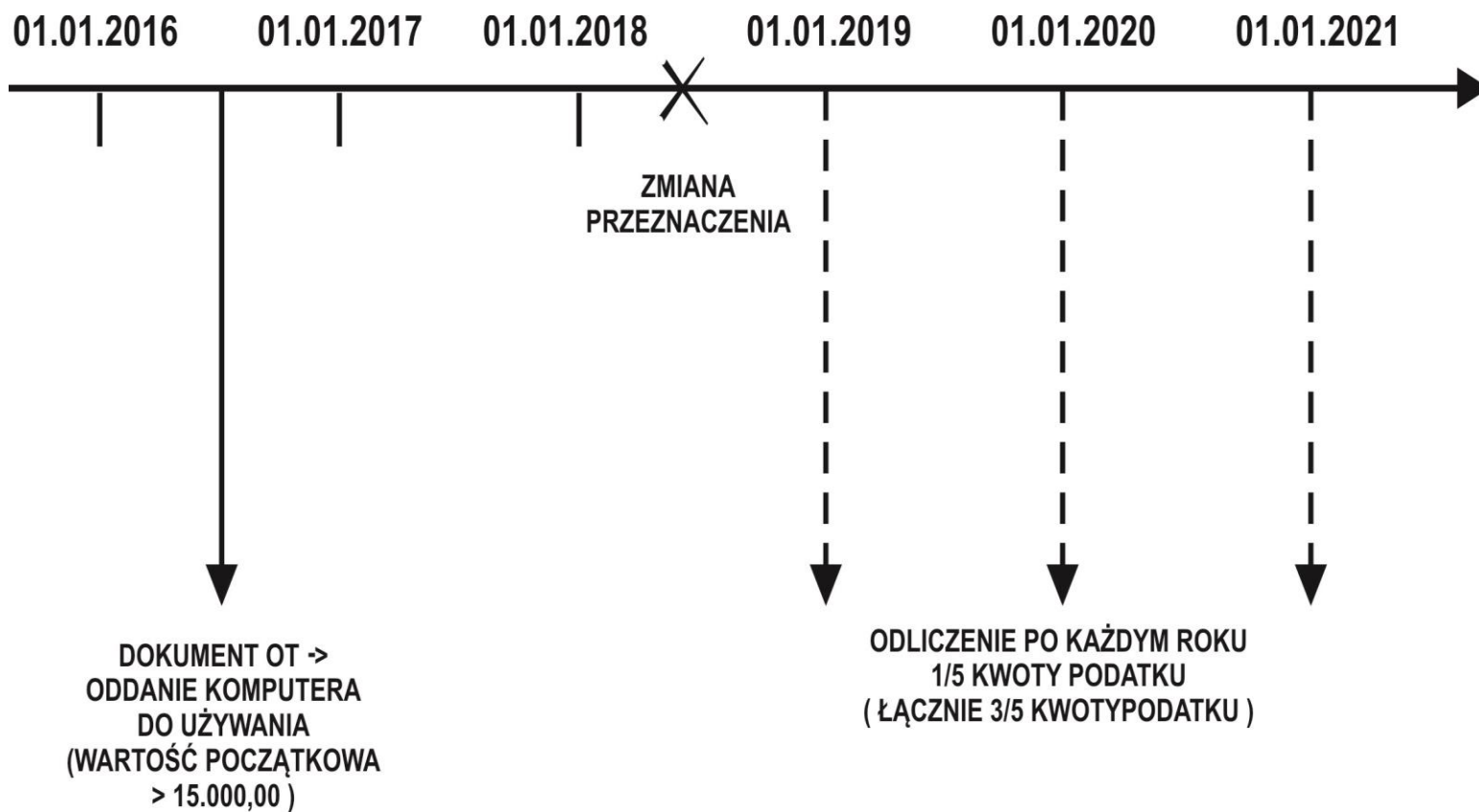
Zgodnie z zapisami art. 91 ust. 7 ustawy w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi stosujemy korektę.

Korekta dotyczy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, z wyłączeniem tych środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000,00 .

Korekty dokonuje się:

- W okresie 5 (10) lat od oddania do użytkowania

Przykład:



W przypadku towarów i usług innych niż środki trwałe i wnip, których wartość początkowa nie przekracza 15.000,00 zł., korekty dokonuje się:

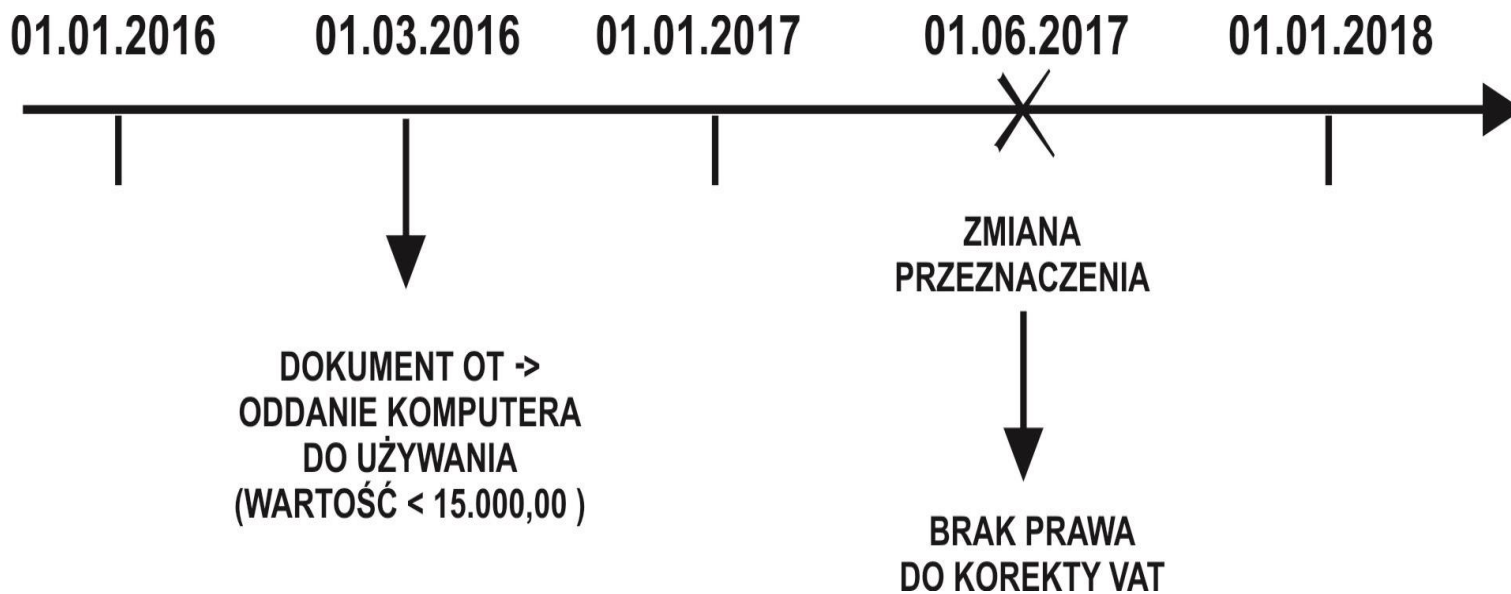
- po zakończeniu roku, w którym zostały nabyte,
- po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do używania (dot. środków trwałych i wnip).

Korekty dokonuje się w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy po roku podatkowym, którego dotyczy korekta.

Jeżeli zmiana prawa do odliczenia vat wynika z przeznaczenia tych towarów lub usług wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do odliczenia lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje – korekty dokonujemy w deklaracji bieżącej, składanej za okres, w którym nastąpiła zmiana przeznaczenia.

Korekty nie sporządzamy, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym towary lub usługi zostały oddane do użytkowania minęło 12 miesięcy.

Przykład:



Dodatkowo należy pamiętać, iż w przypadku gdy zostało złożone oświadczenie, że vat będzie kosztem kwalifikowalnym, a następnie w trakcie trwania projektu została dokonana zmiana przeznaczenia Beneficjent jest zobowiązany do **zwrotu uzyskanego dofinansowania**, stanowiącego równowartość odzyskanego podatku od towarów i usług

Przykład liczbowy dla faktury kosztowej na kwoty:

netto: 1 000,00

vat: 230,00

brutto: 1 230,00;

możliwe warianty rozliczenia vat:

1. Pełne prawo do odliczenia vat w projekcie,
zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną
= vat nie jest kosztem kwalifikowalnym,
z dotacji jest pokrywana kwota 1 000,00
2. Zakup służy działalności statutowej
= vat jest kosztem kwalifikowalnym,
z dotacji jest pokrywana kwota 1 230,00
3. Zakup służy sprzedaży zwolnionej
= vat jest kosztem kwalifikowalnym,
z dotacji jest pokrywana kwota 1 230,00

4. Zakup służy działalności statutowej i opodatkowanej
= vat jest kosztem kwalifikowalnym w części,
z dotacji jest pokrywana kwota 1 195,50.

$$230,00 \times 15\% = 34,50$$
$$1\ 230,00 - 34,50 = 1\ 195,50$$

5. Zakup służy sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej
= vat jest kosztem kwalifikowalnym w części,
z dotacji jest pokrywana kwota 1 110,40.

$$230,00 \times 52\% = 119,60$$
$$1\ 230,00 - 119,60 = 1\ 110,40$$

6. Zakup służy działalności statutowej, sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej

= vat jest kosztem kwalifikowalnym w części, z dotacji jest pokrywana kwota 1 212,06.

$$\begin{aligned}230,00 \times 15\% \times 52\% &= 17,94 \\ \text{lub prościej } 230,00 \times 7,8\% &= 17,94 \\ 1\ 230,00 - 17,94 &= 1\ 212,06\end{aligned}$$

Wskaźniki odliczeń są ustalane przez Kwesturę na dany rok kalendarzowy na podstawie danych ubiegłorocznych i dla roku 2019 wynoszą odpowiednio:

- zakup związany z działalnością statutową i sprzedażą opodatkowaną: 15%,
- zakup związany ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną: 52%,
- zakup związany z działalnością statutową, sprzedażą opodatkowaną i sprzedażą zwolnioną: 7,80%

Podatek VAT będzie wydatkiem kwalifikowalnym tylko wtedy, gdy został rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta. Dla ustalenia, czy w danym przypadku beneficjent może potencjalnie skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, zasadnicze znaczenie ma posiadanie statusu beneficjenta (tj. czy jest podatnikiem), 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).

W przypadku, gdy Wnioskodawca/Beneficjent zamierza zaliczyć podatek vat do wydatków kwalifikowalnych, w treści oświadczenia należy **w sposób opisowy przedstawić prawnopodatkową sytuację tego podmiotu w kontekście podlegania obowiązkom wynikającym z ustawy o podatku od towarów i usług.** Opis ten powinien stanowić uzasadnienie podstaw braku możliwości uzyskania podatku vat. Z uwagi na fakt, że kwalifikowalność podatku vat jest wyjątkiem od ogólnej zasady, że podatek ten nie powinien stanowić wydatku kwalifikowalnego w ramach projektów to na Wnioskodawcy spoczywa obowiązek wskazania prawidłowości zaliczenia podatku vat do wydatków kwalifikowalnych.

Analizując własną sytuację prawnopodatkową Wnioskodawca powinien uwzględnić nie tylko bieżący stan faktyczny, ale także **swoje zamierzenia na przyszłość**, zwłaszcza związane z planowanym wykorzystaniem infrastruktury powstałej w ramach projektu. Jest to o tyle istotne, że prawo do odzyskania podatku vat Wnioskodawca może w niektórych sytuacjach uzyskać w przyszłości i o ile będzie to dotyczyło także tej części podatku vat, który został naliczony przy wydatkach objętych dofinansowaniem z dotacji, wówczas vat w tej części nie będzie mógł być traktowany jako wydatek kwalifikowalny w ramach projektu.



Dziękuję za uwagę