

Podręcznik Oceny Kwalifikowalności VAT

w Programie Infrastruktura i Środowisko

Warszawa, październik 2011 r.

Wydawca:**Ministerstwo Rozwoju Regionalnego**

Instytucja Zarządzająca Programem Infrastruktura i Środowisko

Ul. Wspólna 2/4, 00-926 Warszawa

www.mrr.gov.plwww.pois.govwww.funduszeuropejskie.gov.pl

Punkt Informacyjny**Programu Infrastruktura i Środowisko**

tel. (22) 461 35 14

fax (22) 461 32 60

e-mail: pois@mrr.gov.pl

ISBN: 978-83-7610-305-1

Podręcznik opracowano na zlecenie Instytucji Zarządzającej Programem Infrastruktura i Środowisko

Redakcja – Adam Rogowski

Informacje zawarte w „Podręczniku” nie stanowią oficjalnego stanowiska Instytucji Zarządzającej, Pośredniczących i Wdrażających Program Infrastruktura i Środowisko.

Podręcznik jest sfinansowany przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz przez budżet państwa w ramach pomocy technicznej Programu Infrastruktura i Środowisko

**INFRASTRUKTURA
I ŚRODOWISKO**
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCIMINISTERSTWO
ROZWOJU
REGIONALNEGOUNIA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPÓJNOŚCI
EUROPEJSKI FUNDUSZ
ROZWOJU REGIONALNEGO

Spis treści

Wstęp	5
1. Podatek VAT	6
Wstęp	6
Mechanizm działania podatku VAT	6
Podstawa opodatkowania, stawki, przedmiot podatku	7
Podatnik	11
Zwolnienia	12
Odliczenie i zwrot, deklaracje podatkowe VAT	12
„Proporcja sprzedaży”, korekty deklaracji	15
Ewidencje	15
2. Kwalifikowalność podatku VAT	17
Zasady kwalifikowalności podatku VAT	17
Wniosek o dofinansowanie i oświadczenia	20
Przykłady	22
3. Ocena kwalifikowalności podatku VAT	32
Ocena na etapie sprawdzania wniosku o dofinansowanie	32
Ocena na etapie sprawdzania wniosku o płatność	32
Ocena na etapie kontroli na miejscu	33
Kontrola ksiąg/ewidencji	34
4. Ankieta pomocna w ocenie kwalifikowalności podatku VAT	37
Brak przychodów w projekcie	37
Zwolnienia	37
Projekt częściowo nie generuje przychodów, lub częściowo wykorzystywany jest do czynności zwolnionych	38
Beneficjent (podmiot, na który wystawiono faktury) wykorzystuje nabyte w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych	39

Wstęp

VAT NIE JEST KOSZTEM KWALIFIKOWALNYM!

W niniejszym „Podręczniku” chciałbym Państwa przekonać do wyżej postawionej tezy, która wynika z zapisów rozporządzeń unijnych¹, w świetle których „podlegający zwrotowi podatek od towarów i usług (VAT)” nie jest wydatkiem kwalifikowalnym do wsparcia z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i Funduszu Spójności. Może być kosztem kwalifikowalnym (tzn. takim, który może być zrefundowany z funduszy unijnych) **tylko pod warunkiem**, że nie jest możliwe jego odzyskanie.

Podatek VAT jest jednym z trudniejszych do oceny kosztów. Ocena ta zależy od wielu czynników, np. od tego, czy beneficjent wykorzystywać będzie nabyte w ramach projektu usługi/towary/środki trwałe do opodatkowanych czynności (mówiąc potocznie: do sprzedaży, która opodatkowana jest podatkiem VAT), czy beneficjent jest podmiotem zwolnionym z podatku VAT, czy jest możliwe odliczenie lub zwrot tego podatku.

„Podręcznik” ma służyć pomocą w tej ocenie beneficjentom i instytucjom w systemie zarządzania i kontroli Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko. W pierwszym rozdziale przedstawione zostaną podstawowe pojęcia prawa podatkowego i mechanizm działania podatku VAT, od przepisów prawa zależy bowiem np. to, czy beneficjentowi przysługuje prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT. W drugim rozdziale opisane zostaną warunki, od jakich zależy kwalifikowalność podatku VAT. W „Podręczniku” znajdziecie też Państwo ankietę pomocną przy ocenie kwalifikowalności podatku VAT (rozdział 3) oraz podpowiedzi, w jaki sposób tej oceny dokonywać.

Informacje przedstawione w „Podręczniku” stanowią jedynie rozwinięcie zasad opisanych w **Wytycznych w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko**. Zapoznanie się z ww. wytycznymi powinno stanowić punkt wyjścia do lektury „Podręcznika”.

Dla zachowania jasności przekazu, „Podręcznik” opisuje sytuacje modelowe i operuje uproszczeniami. W rzeczywistości spotykać można bardzo skomplikowane sytuacje. Pamiętać należy, że każdy przypadek kwalifikowalności podatku VAT rozpatrywać trzeba indywidualnie. Mam nadzieję, że niniejszy „Podręcznik” będzie w tym pomocny.

Autor

¹ **Art. 7 ust. 1 lit. d)** rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (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 (Dziennik Urzędowy L 210, 31/07/2006 P. 0001 – 0011) oraz **art. 3 lit. e)** rozporządzenia Rady (WE) nr 1084/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające Fundusz Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1164/94 (Dziennik Urzędowy L 210, 31/07/2006 P. 0079 – 0081).

Uwaga na błędne tłumaczenie angielskiej wersji rozporządzeń: zwrot „recoverable value added tax” powinien być przetłumaczony jako „możliwy do odzyskania podatek od towarów i usług (VAT)”, a to sformułowanie ma zakres szerszy, niż użyte w polskich tekstach „podlegający zwrotowi podatek od towarów i usług (VAT)”. Zwrot jest jedną formą odzyskania tego podatku (obok odliczenia).

1. Podatek VAT

Wstęp

Na pewno każdy z nas, kupując cokolwiek, zauważył na otrzymanym od sprzedawcy paragonie lub fakturze pozycję „VAT” (albo kilka pozycji z różnymi stawkami). Tak naprawdę to my, ostateczni konsumenci, ponosimy ciężar tego podatku opłacając go w cenie kupowanego przez nas produktu czy usługi.

VAT jest podatkiem pośrednim – nie jest płacony w urzędzie skarbowym, ale przy nabyciu danego dobra. Na rachunek urzędu skarbowego płaci go podatnik VAT, tak więc konsumenci odprowadzają go za jego „pośrednictwem” (podatnicy VAT często potocznie nazywani są „płatnikami”, co jest w świetle przepisów podatkowych błędem).

VAT zastąpił w Polsce w 1993 r. podatek obrotowy (podstawą opodatkowania był przychód ze sprzedanych dóbr). Uregulowany jest w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (w dalszej części „Podręcznika” ustawa będzie zwana w skrócie „upty”).

Podatek VAT jest ściśle związany z integracją europejską: jego wprowadzenie w krajach członkowskich było związane z harmonizacją prawa podatkowego, która ma na celu wprowadzenie podobnych reguł opodatkowania dla wszystkich podmiotów gospodarczych (co służy konkurencji na wspólnym rynku). Stanowi znaczną część dochodów budżetu (w 2012 r. ma przynieść 132,5 mld zł dochodów budżetu – ponad 45% dochodów budżetu).

Kraje członkowskie odprowadzają część swoich dochodów z tytułu VAT do budżetu unijnego. Kupując więc cokolwiek opodatkowanego podatkiem VAT (a prawie wszystko jest tym podatkiem opodatkowane), inwestujemy w projekty współfinansowane ze środków unijnych.

Mechanizm działania podatku VAT

Skrót „VAT” pochodzi od angielskiej nazwy „value added tax” – podatek od wartości dodanej.

Jego działanie można wytłumaczyć na prostym przykładzie przedsiębiorcy trudniącego się handlem, który kupił towar (np. długopis) za 1 zł netto, a sprzedał za 2 zł netto (netto oznacza cenę bez podatku VAT).

Nasz przedsiębiorca zapłacił za wystawioną przez jego kontrahenta fakturę:

1 zł + 23 gr (VAT)

23 gr to wynik mnożenia podstawy opodatkowania (1 zł) przez stawkę podatku (23%)

Gdy przedsiębiorca sprzedawał długopis (z sowitym, 100% zyskiem), wystawił nabywcy fakturę:

2 zł + 46 gr (VAT)

W pierwszym przypadku, podatek VAT (w fakturze za nabyty długopis) nazywamy **naliczonym** (został bowiem „naliczony” do ceny netto), w drugim **należnym** („należy” go bowiem odprowadzić do urzędu skarbowego).

² Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.

W zależności więc od tego, czy faktura jest od nabywcy (potwierdza dokonanie zakupów), czy od sprzedawcy (potwierdza dokonanie sprzedaży) – VAT będzie miał różne nazwy:

- **naliczony:** w fakturze za nabyte towary czy usługi,
- **należny:** w fakturze za sprzedane towary czy usługi.

Nasz przedsiębiorca musi odprowadzić podatek należny do urzędu skarbowego. Może skorzystać z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, odprowadzi więc:

$$46 \text{ gr} - 23 \text{ gr} = 23 \text{ gr}$$

Podatek do zapłacenia = Podatek należny – Podatek naliczony

Jak można łatwo na tym prostym przykładzie zauważyć, 23 gr, które przedsiębiorca musi odprowadzić do urzędu skarbowego, odpowiada podatkowi VAT od 1 zł ($1 \text{ zł} \times 23\% = 23 \text{ gr}$). Dzieje się tak, bo w cyklu handlowym (sprzedaży jednej sztuki długopisu) przedsiębiorca „dodał” 1 zł do ceny netto, za którą towar kupił.

Dlatego jest to podatek od wartości dodanej: przedsiębiorca nie płaci go do urzędu skarbowego od całej wartości sprzedanego towaru, ale od wartości, którą „dodał” w cyklu handlowym lub produkcyjnym.

Podstawa opodatkowania, stawki, przedmiot podatku

Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem od towarów jest **obrót**, tzn. **kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku od tej sprzedaży** (mówiąc potocznie: podstawą opodatkowania będzie kwota netto).

W naszym przykładzie przedsiębiorca sprzedaje długopis za 2,46 zł (kwotę należną – brutto). Pomniejsza ją o podatek należny (46 gr): podstawą opodatkowania będzie 2 zł (netto).

Stawki

Stawka podatku jest to w przypadku podatku VAT określony procentowo wskaźnik służący obliczeniu należnej kwoty podatku (np. 23 %).

W zależności od rodzaju sprzedawanego towaru czy usługi, stosowane będą różne stawki podatku VAT. Podstawową stawką w Polsce jest **22%**³ (stawka 23% obowiązuje do 31 grudnia 2013 r.⁴). W innych krajach członkowskich stawki mogą być różne, prawo unijne przewiduje tylko stawkę minimalną: 15% (tak jest w Luksemburgu). Wyższe stawki ma np. Szwecja (obecnie 25%).

³ Art. 41 upu.

⁴ Art. 146a upu. Stawka może być większa, nawet 25%, jeśli relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 55%, por. art. 146f upu.

Ze względu na szczególną rolę niektórych towarów czy usług (np. żywności), czy też ze względu na promocję eksportu, stosowane są stawki preferencyjne. I tak w Polsce będą to:

- 7%⁵ (np. na żywność – zboża, ziemniaki, jaja bez skorupki, lista towarów objętych stawką 7% znajduje się w załączniku 3 do upty.),
- 5% (np. niektóre rośliny i owoce, książki, czasopisma specjalistyczne, lista towarów objętych stawką 5% znajduje się w załączniku 3 do upty),
- 0% (np. w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów albo w eksporcie towarów).

0% jest „najlepszą” dla podatnika stawką – podatek należny wyliczany wg niej zawsze wyniesie 0, natomiast przy tej stawce zachowuje się prawo do obniżenia podatku należnego (który wynosić będzie 0) o podatek naliczony. Np. gdyby nasz przedsiębiorca wyeksportował towar (długopis) poza granicę UE – jego podatek należny będzie wynosił 0, a podatek naliczony 23 gr. Przedsiębiorca odzyska cały podatek zapłacony w cenie nabytego towaru (podatek naliczony), a nie będzie miał podatku należnego do zapłaty. Taka sytuacja nie będzie zachodzić w przypadku zwolnień (por. rozdział 1.5).

Konsekwencje zmian stawek podatkowych/utruty zwolnień

Zmiana stawki nie ma wpływu na cenę kwalifikowalności (jeśli VAT nie był kwalifikowalny dla stawki 22%, to dalej nie będzie dla stawki 23%, czy 0%).

Na kwalifikowalność podatku VAT ma jednak wpływ utrata zwolnienia (czy podmiotowego – np. po przekroczeniu progu 150 000 zł, czy przedmiotowego – np. utrata zwolnienia w 2011 r. w przypadku niektórych usług edukacyjnych). Jeśli dana czynność była zwolniona, VAT mógł być kosztem kwalifikowalnym (nie występował VAT należny, a więc nie było od czego odjąć podatku VAT naliczonego). Po utracie zwolnienia VAT pojawia się przy sprzedaży VAT należny, a więc co do zasady beneficjent nabywa prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Zmiana stawek powoduje jednak inne konsekwencje finansowe dla projektów – drożeją w wartości brutto towary/usługi/środki trwałe nabywane w ramach projektu. Ma to znaczenie także dla zamówień publicznych wszczętych przed zmianą stawek, a rozstrzyganych po ich zmianie.

Przykład Ministerstwa Rozwoju Regionalnego

W 2011 r. podwyższeniu uległa stawka VAT w 2011 r. W związku z tym powstała wątpliwość:

- 1) czy możliwe jest zwiększenie w drodze aneksu do zawartej przez beneficjenta umowy w sprawie realizacji zamówienia publicznego wynagrodzenia wykonawcy o wysokość podwyższonej stawki podatku VAT?
- 2) czy w takiej sytuacji automatycznie powinna ulec podwyższeniu wartość projektów i w konsekwencji niezbędne jest aneksowanie umów z beneficjentami?

ROZWIĄZANIE PROBLEMU:

1. W wyniku wątpliwości, związanych z problematyką zmian umów o zamówienie publiczne w związku z obowiązującą od 1 stycznia 2011 r. ustawową zmianą stawek podatku VAT, przedstawionych przez IZ PO LiŚ, Departament Prawny UZP przedstawił opinię w przedmiotowej kwestii⁶. W świetle ww. opinii, ustawowa zmiana stawek podatku VAT nie prowadzi z mocy samego prawa do zmiany wynagrodzenia wykonawcy określonego w umowie o zamówienie publiczne. Stanowisko takie zostało jednoznacznie wyrażone w uchwale SN z dnia 21.07.2006 r., sygn. akt III CZP 54/06. Zatem ocena prawnej dopuszczalności zmiany wynagrodzenia wykonawcy w każdym przypadku wymaga uwzględnienia właściwych przepisów regulujących możliwość zmian umów.

⁵ W okresie przejściowym 8%.

⁶ Pismo z dnia 20 maja 2011 r. nr UZP/DP/O-JNI/21494/5002/11

Kwestia zmiany umów na podstawie aktualnego stanu prawnego tj. art. 144 ust. 1 ustawy Pzp w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 5.11.2009 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. Nr 206, poz. 1591) jest przedmiotem szerszego omówienia w opinii prawnej zamieszczonej na stronie internetowej UZP pn. „*Zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego w związku z ustawową zmianą stawki podatku od towarów i usług (VAT)*”. W świetle aktualnego brzmienia art. 144 ust. 1 ustawy Pzp nie budzi wątpliwości dopuszczalność zmiany wynagrodzenia wykonawcy w związku z ustawową zmianą stawki podatku VAT w sytuacji:

- gdy możliwość taka została przewidziana w ogłoszeniu o zamówieniu lub SIWZ;
- zastrzeżenia stosownej klauzuli waloryzacyjnej w umowie, jak też w drodze konstytutywnego orzeczenia sądu na zasadzie art. 357 k.c.;
- gdy zmiana będzie miała charakter nieistotny (w określonych warunkach faktycznych).

Ocena dopuszczalności zmiany umowy winna być dokonywana w świetle właściwego brzmienia przepisów ustawy Pzp, tj według treści art. 144 ust. 1 z uwzględnieniem przepisów przejściowych ustaw nowelizujących ten przepis:

- a) do zmian umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 4 września 2008 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 171, poz. 1058), tj. przed 24 października 2008 r.:
 - nie stosuje się przesłanki „istotności zmiany” warunkującej dopuszczalność modyfikacji umowy w sprawie zamówienia publicznego,
 - dopuszczalność zmiany wynagrodzenia wykonawcy w związku z ustawową zmianą stawki podatku VAT powinna być dokonywana w świetle przesłanek wynikających z art. 144 ust. 1 ustawy Pzp w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 października 2008 r., tj.:
 - konieczność wprowadzenia zmian wynika z okoliczności, których nie można było przewidzieć w chwili zawarcia umowy lub
 - zmiany są korzystne dla zamawiającego.
- b) do zmian umów zawartych w okresie od dnia 24 października 2008 r. do dnia 21 grudnia 2009 r. oraz zawartych od dnia 22 grudnia 2009 r., tj. po wejściu w życie ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. Nr 206, poz. 1591), stosuje się art. 144 ust. 1 ustawy Pzp w aktualnym brzmieniu.

Przesłanka „istotności zmiany” warunkująca dopuszczalność zmiany wynagrodzenia wykonawcy w związku ze zmianą stawek podatku VAT w świetle aktualnego brzmienia art. 144 ust. 1 ustawy Pzp nie może być stosowana automatycznie, a w każdym przypadku konieczna jest całościowa analiza okoliczności sprawy. Należy brać pod uwagę czy skutek zmiany umowy zachowana zostaje równowaga ekonomiczna stron. W przypadku zamawiających będących podatnikami VAT uprawnionymi do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, zwiększenie wynagrodzenia wykonawcy z tytułu zwiększenia stawki podatku VAT nie prowadzi do zwiększenia kosztów realizacji zamówienia i zmiana stawki podatku VAT z 0% na 23% czy też z 7% na 23% może być uznana za nie wpływającą na równowagę ekonomiczną stron, a w konsekwencji dopuszczalną w świetle art. 144 ust. 1 ustawy Pzp.

Zgodnie z ww. opinią UZP możliwość dokonania zmiany zawartej umowy w stosunku do treści oferty oraz warunki takiej zmiany powinny być określone w ogłoszeniu o zamówieniu lub w SIWZ (zgodnie z art. 144 ust. 1 ustawy Pzp w aktualnym brzmieniu). Rozszerzenie przypadków dopuszczalności zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego, w tym również w przypadku zmiany wynagrodzenia wykonawcy z uwagi na zmianę stawek podatku VAT, nie może nastąpić w drodze aneksu do umowy. Nie jest właściwe określenie warunków zmiany wynagrodzenia wykonawcy z uwagi na zmianę stawki podatku VAT w drodze klauzuli waloryzacyjnej. Wprowadzenie do umowy w sprawie zamówienia publicznego zmiany

polegającej na zmianie opisu sposobu określenia wynagrodzenia poprzez rezygnację ze wskazania kwoty brutto na rzecz wskazania kwoty netto plus należny podatek VAT, stanowi w istocie wprowadzenie klauzuli waloryzacyjnej.

2. Kwestia wpływu zmian stawek podatku VAT na realizację projektów PO IiŚ została omówiona w piśmie IZ PO IiŚ z dnia 21 czerwca 2011 r. nr DPI-III-82121-47-MSt/11. Przyjęto następujące rozwiązania:

- 1) W projektach, w których przewidziano, że VAT jest kosztem kwalifikowalnym, zmiana stawki podatku w toku realizacji projektu nie ma wpływu na ocenę kwalifikowalności wydatku na etapie weryfikacji wniosku o płatność, pod warunkiem zapewnienia zgodności wydatku z postanowieniami Wytycznych w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach POIiŚ (vide m.in. Podrozdział 5.5 pkt 1 i 2 oraz Podrozdział 6.7 Wytycznych) do wysokości maksymalnej kwoty wydatków kwalifikowalnych określonej w umowie o dofinansowanie.
- 2) Dopuszczalne jest sfinansowanie zwiększonych kosztów VAT z oszczędności powstałych w wyniku zakończonych postępowań przetargowych w projekcie bez przekroczenia poziomu wydatków kwalifikowanych i poziomu finansowania z PO IiŚ określonych w umowie o dofinansowanie. Oznacza to, że oszczędności powstałe w wyniku rozstrzygnięcia części przetargów w projekcie można przeznaczyć na pokrycie zwiększonych kosztów VAT w pozostałych kontraktach.
- 3) W przypadku, gdy kwota zwiększonego podatku VAT będzie wyższa od powstałych ewentualnych oszczędności w projekcie, wzrost kosztów projektu spowodowany wzrostem stawek VAT może zostać pokryty z tzw. „rezerwy na nieprzewidziane wydatki”, która nie jest przypisana do żadnej z kategorii wydatków wskazanych w obowiązujących „Wytycznych” i może być wykorzystana m.in. na pokrycie kosztów wynikających ze wzrostu stawki podatku VAT.

Pozostała kwota będzie musiała zostać pokryta ze środków własnych beneficjenta. W szczególnie uzasadnionych przypadkach, po analizie finansowej skutków wzrostu stawek VAT dla projektu (uwzględniającej zarówno zwiększony koszt podatku VAT, jak i zastosowane mechanizmy z pkt 2 i 3), w ramach dostępnych rezerw alokacji w sektorze/działaniu, IP może podjąć decyzję o podwyższeniu maksymalnej kwoty wydatków kwalifikowalnych w projekcie pod warunkiem zapewnienia braku dyskryminacji w traktowaniu beneficjentów oraz zgodności z dokumentami programowymi, a w przypadku projektów konkursowych – z warunkami konkursów. Należy mieć na uwadze, że wszelkie zmiany dotyczące podwyższenia maksymalnej kwoty wydatków kwalifikowanych projektów, w tym również te mające na celu sfinansowanie kosztów wynikających z podwyższenia stawki VAT, powinny być dokonane na podstawie aneksu do umowy o dofinansowanie lub w umowie o dofinansowanie, gdy jeszcze nie została ona zawarta.

Przykład z sektora kultury

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia br. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziło okresowe zwolnienie (od 1 stycznia do 31 grudnia 2011 r.) usług polegających na prowadzeniu prac konserwatorskich i restauratorskich dotyczących zabytków z 23% stawki do 0%. W związku z powyższym, pojawił się problem poprawnego rozliczenia tych prac, których odbiór nastąpił w I kwartale br. i na mocy obowiązujących wówczas przepisów zostały one zafakturowane wg 23% stawki VAT. Zgodnie ze stanowiskiem MF⁷ tacy podatnicy mogą zastosować do usług zrealizowanych od 1 stycznia 2011 r. zwolnienie od podatku. Należy jednak pamiętać, że sposób korekty rozliczeń pomiędzy stronami, wynikający z zastosowania zwolnienia VAT do usług konserwatorskich i restauratorskich uprzednio opodatkowanych 23% stawką procentową uzależniony jest od warunków umownych z wykonawcami, w tym dotyczących sposobu ustalenia wynagrodzenia za świadczone usługi.

⁷ Pismo Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów z dnia 6 czerwca 2011 r. nr PTI/063/29/436/2011/EDZ/528, skierowane do Departamentu Finansowego w Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego

Przedmiot podatku VAT

Przedmiotem podatku (a więc tym, co podlega opodatkowaniu VAT), zgodnie z art. 5 upu, jest:

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

W dalszej części „Podręcznika” ww. czynności będą nazywane „czynnościami opodatkowanymi”. Najważniejsze znaczenie pośród nich ma **odpłatna dostawa towarów**. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jest to bardzo szerokie pojęcie, znacznie szersze niż cywilistyczne rozumienie sprzedaży i dostawy. W zasadzie każda czynność, która powoduje uzyskanie możliwości faktycznego dysponowania towarem może być uznana za dostawę.

Podatnik

Ustawa o podatku od towarów i usług szeroko definiuje również podatnika – którym mogą być osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą (bez względu na cel lub rezultat takiej działalności)⁸. Przy czym działalnością gospodarczą może być w praktyce prawie każda aktywność. Z tego względu można wyróżnić dwie kategorie podatników:

- podmioty prowadzące działalność gospodarczą i
- pozostali, którzy są opodatkowani z uwagi na charakter wykonanej czynności, bez względu na to, czy jest ona wykonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Np. każdy z nas może stać się (nawet nieświadomie) podatnikiem VAT, kiedy sprowadzi ze Stanów Zjednoczonych (spoza granic UE) samochód – taki import jest opodatkowany VAT.

Warto podkreślić, kto nie jest podatnikiem:

Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych⁹.

Jeśli więc jakiś organ działa w ramach swojego władztwa np. wydaje na podstawie przepisów prawa decyzję (uchwałę), w której określa wysokość jakiejś opłaty, to wtedy nie jest uznawany za podatnika. Ale jeśli ten sam organ zawiera umowę cywilno-prawną (np. sprzedaży wody mieszkańcom gminy), jest podatnikiem VAT jak każdy inny przedsiębiorca. Dla oceny tego, czy w danej sytuacji organ nie jest uznawany za podatnika, konieczne jest odniesienie się do przepisów prawa materialnego (tzn. takiego, które daje podstawę do działania danemu organowi). Jeśli np. przepisy nakładają na organ jakieś obowiązki, wykonując je nie będzie on uznawany za podatnika.

Podatnicy, którzy nie korzystają ze zwolnień (zob. niżej rozdział 1.5) powinni się zarejestrować jako podatnicy VAT „czynni” przed dniem wykonania pierwszej opodatkowanej czynności¹⁰.

⁸ Art. 15 ust 1 upu.

⁹ Art. 15 ust 6 upu.

¹⁰ Art. 96 upu.

Zwolnienia

Zwolnienia od podatku VAT mogą mieć dwojaki charakter:

- ze względu na podatnika (zwolnienia podmiotowe),
- ze względu na przedmiot opodatkowanych czynności (zwolnienia przedmiotowe).

W pierwszym przypadku zwolnieni są drobni przedsiębiorcy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł¹¹ (w 2010 r. była to kwota 100 000 zł, w 2009 – 50 000 zł).

W drugim przypadku katalog zwolnionych towarów czy usług wymieniony jest w ustawie¹² (przed 1 stycznia 2011 r. zawarty był w załączniku 4 do upty). I tak zwolniona będzie np. dostawa towarów używanych czy dostawa ludzkich organów i mleka kobiecego. Przykładowo zwolnione będą z podatku VAT usługi pocztowe, usługi w zakresie opieki medycznej (pod warunkiem, że służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia), usługi kształcenia zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych.

Zwolnienia wywołują ważny z punktu widzenia kwalifikowalności podatku VAT skutek: w ich przypadku nie występuje podatek VAT należny. Nie ma więc od czego „odjąć” podatku VAT naliczonego, który nie może zostać w świetle ustawy o podatku od towarów i usług odzyskany (nie może być ani odliczony, ani zwrócony). Sytuacja jest więc zupełnie różna, od przypadku wyżej opisanej stawki „0”, w którym jest możliwe odzyskanie naliczonego podatku VAT (w fakturach za zakup towarów czy usług).

Odliczenie i zwrot, deklaracje podatkowe VAT

Podstawową formą odzyskania podatku VAT jest jego odliczenie.

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Powyższa zasada (wyrażona w art. 86 ust. 1 upty) oznacza, że odliczyć można podatek VAT tylko wtedy, jeśli zakupione towary czy usługi mają związek z opodatkowaną sprzedażą. Zasadę tę warto rozszerzyć o wykładnię Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych: ów związek musi mieć charakter **bezpośredni i bezsprzeczny**.

W naszym przykładzie handlu długopisami jest to proste – ten sam towar najpierw jest zakupiony, a potem sprzedany, ww. związek jest i bezpośredni, i bezsprzeczny. W rzeczywistości występować mogą przypadki o wiele bardziej skomplikowane.

Np. autor niniejszego „Podręcznika” w celu jego przygotowania zakupił paczkę papierosów (bez której na pewno „Podręcznik” by nie powstał – autor walczy bezskutecznie z nałogiem nikotynowym). W opinii autora istnieje bezpośredni i bezsprzeczny związek pomiędzy zakupionymi papierosami a sprzedażą usługi przygotowania „Podręcznika” i związanych z nim praw autorskich (bez papierosów „Podręcznik” z pewnością by nie powstał). Jednak opinia autora nie znalazłaby zapewne aprobaty u niepalących pracowników „skarbowki”, którzy w przypadku odliczenia podatku VAT zawartego w cenie papierosów, zakwestionowali by prawidłowość rozliczenia podatku VAT – właśnie ze względu na brak bezpośredniości i sprzeczny charakter wydatku.

¹¹ Art. 113 ust. 1 upty.

¹² Art. 43 i następne upty.

Drugą formą odzyskania podatku VAT jest jego zwrot.

Może się tak zdarzyć, że wydatki poniesione w celu dokonania sprzedaży, w danym okresie rozliczeniowym będą wyższe, niż opodatkowana sprzedaż (a mówiąc ściślej – kwota podatku naliczonego będzie w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego). W takim przypadku odejmując podatek naliczony od kwoty podatku należnego otrzymamy wynik ujemny. O tę różnicę podatek może wystąpić do urzędu skarbowego z wnioskiem o zwrot¹³, albo rozliczyć ją w następnych okresach (kiedy pojawi się już VAT należny i przewyższy VAT naliczony).

Zwrot podatku naliczonego jest możliwy nawet wtedy, kiedy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych¹⁴. Np. gmina poniosła nakłady na budowę basenu, który został oddany już do użytkowania, ale nie sprzedano jeszcze żadnych biletów.

Odliczeń i zwrotów podatnicy dokonują w deklaracjach VAT-7 (rozliczający się kwartalnie – w deklaracjach VAT-7K). W odpowiednich polach wpisywane są kwoty netto (pola odpowiadają stawkom podatkowym) i kwoty podatku należnego (związanego z opodatkowaną sprzedażą).

C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO		
	Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
1. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, zwolnione od podatku	20. 343	
2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju	21.	
2a. w tym świadczenie usług, o których mowa w art.100 ust.1 pkt 4 ustawy	22.	
3. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, opodatkowane stawką 0%	23.	
3a. w tym dostawa towarów, o której mowa w art.129 ustawy	24.	
4. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, opodatkowane stawką odpowiednio 3% albo 5%	25. 1 000	26. 50
5. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, opodatkowane stawką odpowiednio 7% albo 8%	27. 1 000	28. 80
6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, opodatkowane stawką odpowiednio 22% albo 23%	29. 10 000	30. 2 300

Podatek należny wynosi $50 + 80 + 2300 = 2430$ zł

Rozliczany też jest podatek naliczony (jako podatek naliczony ze wszystkich faktur dokumentujących zakupy towarów czy usług).

¹³ Art. 87 upto.

¹⁴ Art. 87 ust. 5a upto.

D. ROZLICZENIE PODATKU NALICZONEGO		
D.1. PRZENIESIENIA		Podatek do odliczenia w zł
Kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji	47.	0
Kwota z poz. "Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy" z poprzedniej deklaracji lub wynikająca z decyzji.		
Kwota podatku naliczonego wynikającego ze spisu z natury, o którym mowa w art.113 ust.5 ustawy	48.	
D.2. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY Z UWZGLĘDNIENIEM KOREKT		
	Wartość netto w zł	Podatek naliczony w zł
Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych	49. 0	50. 0
Nabycie towarów i usług pozostałych	51. 0	52. 0
D.3. PODATEK NALICZONY - DO ODLICZENIA (w zł)		
Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych	53.	
Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć	54.	4 600
Razem kwota podatku naliczonego do odliczenia	55.	4 600
Należy wpisać sumę kwot z poz. 47, 48, 50, 52, 53 i 54.		

Podatek naliczony przewyższa należny (4600 zł – 2430 = 2170)

W naszym przykładzie możemy przenieść różnicę do rozliczenia na kolejny okres:

E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)			
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym		56.	
Kwota wykazana w poz. 56 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz. 46 i 55. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 46 i 55 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru		57.	
Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz. 46 a sumą kwot z poz. 55 i 56. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 46 i 55, pomniejszona o kwotę z poz. 56 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego ***		58.	0
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 55 i 56 jest większa od 0, wówczas poz. 58 = poz. 46 - poz. 55 - poz. 56 - poz. 57 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.			
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym		59.	
Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym		60.	2 170
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 55 i 56 jest większa lub równa 0, wówczas poz. 60 = poz. 55 - poz. 46 + poz. 59, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.			
Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika		61.	
w tym kwota do zwrotu	62. w terminie 25 dni	63. w terminie 60 dni	64. w terminie 180 dni
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy		65.	2 170
Od kwoty z poz. 60 należy odjąć kwotę z poz. 61.			

- albo wykazać kwotę do zwrotu:

E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)			
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym		56.	
Kwota wykazana w poz. 56 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz. 46 i 55. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 46 i 55 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru		57.	
Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz. 46 a sumą kwot z poz. 55 i 56. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 46 i 55, pomniejszona o kwotę z poz. 56 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego ***		58.	0
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 55 i 56 jest większa od 0, wówczas poz. 58 = poz. 46 - poz. 55 - poz. 56 - poz. 57 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.			
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym		59.	
Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym		60.	2 170
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 55 i 56 jest większa lub równa 0, wówczas poz. 60 = poz. 55 - poz. 46 + poz. 59, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.			
Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika		61.	2 170
w tym kwota do zwrotu	62. w terminie 25 dni	63. w terminie 60 dni	64. w terminie 180 dni
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy		65.	0
Od kwoty z poz. 60 należy odjąć kwotę z poz. 61.			

W takim przypadku zaznaczamy odpowiednie okienka w deklaracji i załączamy do niej wniosek o zwrot:

G. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH	
Do niniejszej deklaracji dołączono (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
70. Wniosek o zwrot podatku	71. Wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku
☒ 1. tak ☐ 2. nie	☐ 1. tak ☒ 2. nie

„Proporcja sprzedaży”, korekty deklaracji

Niekiedy zakupione usługi czy środki trwałe służyć mogą zarówno do czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych.

Np. działający na zasadach komercyjnych szpital zakupił w ramach projektu unijnego specjalistyczny laser, który wykorzystywany jest zarówno w usługach z zakresu opieki medycznej (zwolnionych z VAT), jak i usługach kosmetycznych (opodatkowanych podatkiem VAT).

Ponieważ prawo do obniżenia podatku VAT należnego o VAT naliczony przysługuje tylko w zakresie, w jakim zakupione towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (a laser nie w całym zakresie służy do zabiegów kosmetycznych), nie można całego podatku VAT naliczonego (z faktury za zakup lasera) odliczyć od podatku VAT należnego (za usługi kosmetyczne).

W takich przypadkach VAT można rozliczyć tylko w odpowiedniej proporcji – 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 należnego¹⁵.

Do wyliczenia tej proporcji należy wziąć pod uwagę obrót (uwaga na niektóre środki trwałe¹⁶) zarówno ze sprzedaży opodatkowanej jak i zwolnionej i wyliczyć sumę w danym roku obrachunkowym. Np. jeśli sprzedaż usług zwolnionych w danym roku wyniosła 60 000 zł (szpital wystawił faktury na 60 000 zł za laserową korektę wzroku) a opodatkowanych 40 000 zł (szpital wystawił faktury na 40 000 zł netto za laserową korektę kształtu ust), to obrót w sumie wyniósł 100 000 zł, a proporcja wyniosła odpowiednio 60% i 40%. Oznacza to, że szpital mógł odliczyć tylko 40% podatku VAT naliczonego (z faktury za zakup lasera).

Po zakończeniu roku, podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty kwoty podatku odliczonego z uwzględnieniem proporcji obliczonej w ww. sposób. Ponieważ w różnych latach proporcja sprzedaży może przedstawiać się inaczej (np. w następnym roku szpital wykorzystywał laser w 80% do zabiegów kosmetycznych), korekt dokonuje się w dłuższym okresie – 5 lat (a dla nieruchomości w ciągu 10 lat)¹⁷.

Uwaga: W przypadku deklarowania VAT jako wydatku kwalifikowalnego kluczowe jest, aby w momencie deklarowania poniesionego VAT we wniosku o płatność (jako wydatku kwalifikowalnego), istniało racjonalne zapewnienie, że kwota ta nie będzie w przyszłości przedmiotem korekt, a więc iż nie będzie miała miejsce nieprawidłowość. W przypadku rozliczania VAT w oparciu o proporcję sprzedaży takiej pewności nie ma. Dlatego zgodnie z wytycznymi do kwalifikowalności POIiŚ, w przypadku rozliczania VAT proporcją sprzedaży, VAT nie może być uznany za wydatek kwalifikowalny

Ewidencje

Podatnicy zobowiązani są do prowadzenia ewidencji. W zależności od np. tego, czy są zwolnieni, czy nie, można wyróżnić:

- **ewidencję uproszczoną** – są zobowiązani prowadzić podatnicy zwolnieni podmiotowo. Jest to potrzebne do ustalenia, w którym momencie ich obroty przekraczają równowartość w złotych kwoty 150 000 zł, co powoduje utratę zwolnienia i konieczność zapłacenia podatku od nadwyżki. Podatnicy nie obejmują ewidencją obrotów z czynności zwolnionych z podatku i z tytułu towarów, które są zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji,

¹⁵ Art. 90 ust. 2 uptu.

¹⁶ Art. 90 ust. 5 uptu: do obrotu (...) nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

¹⁷ Art. 91 ust. 2 uptu.

- **ewidencję „pełną”** – prowadzoną przez podatników VAT czynnych. Ewidencja obejmuje przede wszystkim takie pozycje, jak kwoty podatku należnego i naliczonego, kwoty podatku do zwrotu oraz dane niezbędne do ustalenia przedmiotu i podstawy opodatkowania. Przepisy nie określają formy prowadzenia ewidencji. Prawidłowo prowadzona ewidencja może być bardzo pomocna w ocenie tego, czy podatek VAT może być kwalifikowalny. Szerzej o tym zagadnieniu napisane jest w rozdz. 3 podrozdz. *Kontrola księgową/ewidencji*.

Specjalną formą ewidencji prowadzi się za pomocą kas rejestrujących. Kasy fiskalne muszą posiadać podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub prowadzących tę działalność w formie indywidualnych gospodarstw rolnych. Obowiązek prowadzenia kas mają podatnicy, którzy dokonują sprzedaży na rzecz podmiotów, którym nie trzeba wystawiać faktur (chyba że tego zażądata).

2. Kwalifikowalność podatku VAT

Jeśli beneficjent ma możliwość odzyskania podatku VAT, nie może być on kosztem kwalifikowalnym. Jest jednym z trudniejszych do oceny kosztów kwalifikowalnych – zależy od tego, czy beneficjent dokona czynności opodatkowanych podatkiem VAT (takich jak sprzedaż, najem, dzierżawa, leasing czy każdej innej czynności, w wyniku której pojawiają się w projekcie przychody).

Uwaga: Zmiany w przepisach regulujących podatek VAT, które weszły w życie od 1 stycznia 2011 r. mogą mieć wpływ na kwalifikowalność w projekcie – dotyczy to beneficjentów, którzy utracili możliwość zwolnienia z podatku VAT świadczonych przez nich usług (np. w przypadku usług szkoleniowych czy medycznych). W takich przypadkach podatek VAT przestaje być kosztem kwalifikowalnym w projekcie.

Zasady kwalifikowalności podatku VAT

Podatek VAT co do zasady nie jest kosztem kwalifikowalnym. Jego refundacja jest możliwa po łącznym spełnieniu dwóch warunków:

- został faktycznie poniesiony,
- jest niemożliwy do odzyskania (beneficjent lub inny podmiot realizujący/wdrażający projekt, w szczególności jednostka organizacyjna beneficjenta lub partner w projekcie nie mają prawnej możliwości jego odzyskania na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług).

Oba ww. warunki powinny być rozpatrywane wobec podmiotów, które realizują/wdrażają projekt – w szczególności beneficjenta lub jego jednostki organizacyjnej, a także partnerów oraz innych podmiotów. Jeśli faktura dokumentująca poniesione w projekcie wydatki została wystawiona na dany podmiot, to ocena możliwości odzyskania podatku naliczonego wskazanego w tej fakturze powinna być dokonywana zawsze w odniesieniu do tego podmiotu. Np. jeżeli faktura została wystawiona na zakład komunalny gminy (jednostkę organizacyjną gminy) to podatek VAT może być kwalifikowalny, jeśli to zakład komunalny (a nie gmina jako beneficjent) nie ma możliwości odzyskania podatku VAT.

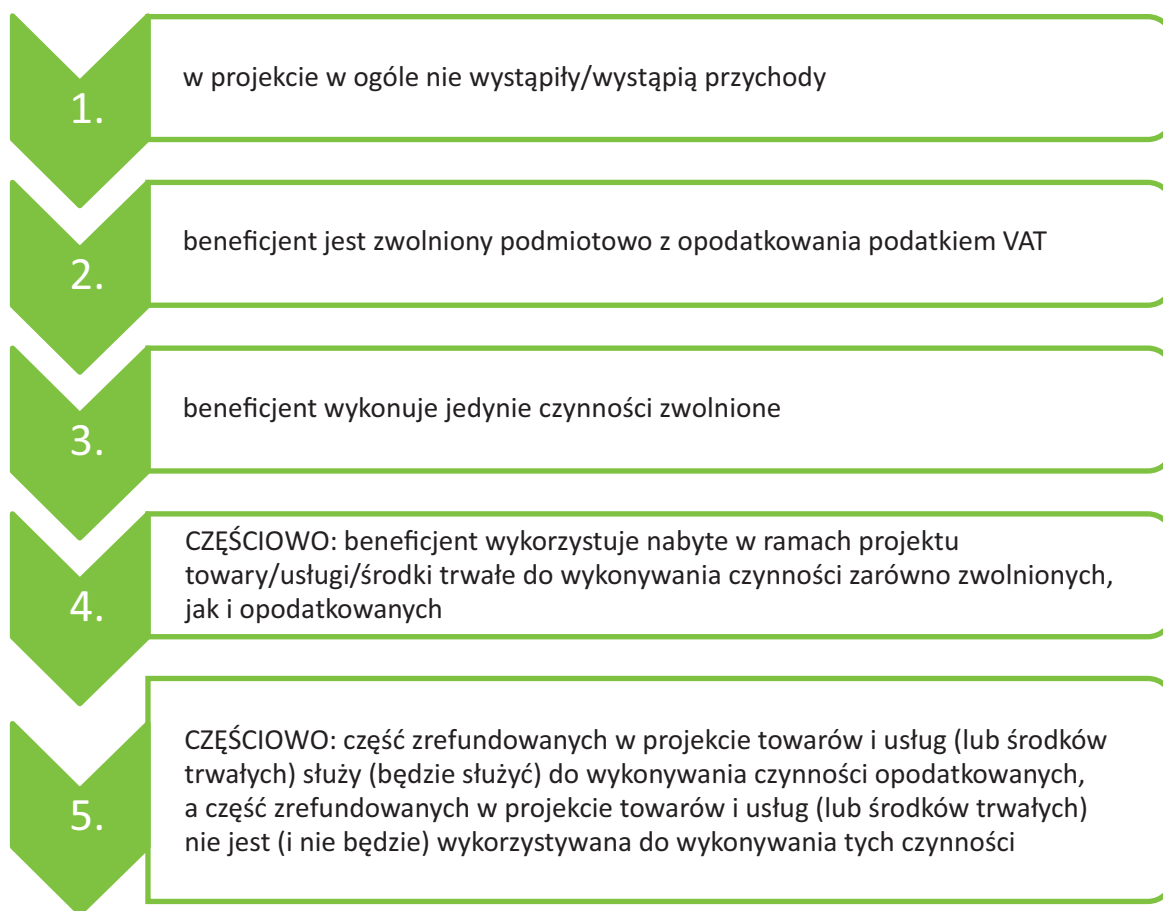
Faktyczne poniesienie podatku VAT wystąpi, jeżeli zostanie on w całości zapłacony (w cenie za zakupione towary czy usługi).

Brak prawnej możliwości odzyskania podatku VAT zachodzi, jeżeli beneficjent (lub inny podmiot realizujący/wdrażający projekt, w szczególności jednostka organizacyjna beneficjenta lub partner w projekcie) nie nabędzie uprawnienia do obniżenia¹⁸ podatku należnego (związanego z opodatkowanymi czynnościami w projekcie¹⁹) o podatek naliczony (związany ze zrefundowanymi w projekcie zakupami towarów i usług oraz środków trwałych)²⁰. Sytuacje takie mogą wystąpić w 5 następujących przypadkach (w trzech pierwszych VAT może być kosztem kwalifikowalnym):

¹⁸ Art. 86 uptu

¹⁹ Opodatkowanymi czynnościami są m.in. wszelkie formy działalności, z którymi wiąże się uzyskanie przychodu w projekcie – np. sprzedaż, najem, dzierżawa, leasing oraz inne czynności wymienione w art. 7 uptu

²⁰ Art. 87 uptu



1. W projekcie w ogóle nie wystąpiły/wystąpią przychody²¹ – zakupione towary, usługi lub środki trwałe nie są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej, bądź w projekcie nie występuje bezpośredni i bezsprzeczny związek pomiędzy zakupionymi towarami, usługami lub środkami trwałymi a czynnościami opodatkowanymi.
2. Beneficjent (lub inny podmiot realizujący/wdrażający projekt, w szczególności jednostka organizacyjna beneficjenta lub partner w projekcie) jest zwolniony podmiotowo²² z opodatkowania podatkiem VAT (**Uwaga!** Wyłączenie podmiotowe z art. 15 ust. 6 nie obejmuje czynności cywilnoprawnych wykonywanych przez podmioty publiczne).
3. Beneficjent wykonuje jedynie czynności zwolnione²³ z opodatkowania podatkiem VAT.

²¹ Pojęcie „przychodów” używane jest w szerszym, niż tylko podatkowym znaczeniu. „Przez przychody” rozumie się korzyści, które generowane są w projekcie na podstawie dokonania czynności skutkujących opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług – art. 5 uptu:

„Art. 5. 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
 - 2) eksport towarów;
 - 3) import towarów;
 - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
 - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.
3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.”

W szczególności przychód wystąpi w przypadku projektów generujących dochód, o których mowa w art. 55 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz. Urz. UE L 210 z 31.07.2006), np. w przypadku jakiegokolwiek operacji obejmującej inwestycję w infrastrukturę, korzystanie z której podlega opłatom ponoszonym bezpośrednio przez korzystających lub jakiegokolwiek operacji pociągającej za sobą sprzedaż gruntu lub budynków lub dzierżawę gruntu lub najem budynków, lub jakiegokolwiek inne odpłatne świadczenie usług.

²² Art. 15 ust. 6, art. 113 uptu

²³ Art. 43 uptu

4. Beneficjent wykorzystuje nabyte w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych²⁴. Należy mieć na uwadze, że proporcja może się zawsze zmieniać, jeśli np. w następnym roku beneficjent będzie miał większą (czy też mniejszą) sprzedaż opodatkowaną nawet o 1 zł, a okres w którym istnieje obowiązek korekty podatku, w zależności od rodzaju nabywanych towarów i usług, może sięgać nawet 10 lat.

Dlatego w POLiŚ VAT naliczony od towarów/usług/środków trwałych wykorzystywanych do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych i rozliczany współczynnikiem sprzedaży, nie może być uznany za kwalifikowalny.

5. W przypadku, gdy część zrefundowanych w projekcie towarów i usług (lub środków trwałych) służy (będzie służyć) do wykonywania czynności opodatkowanych, a część zrefundowanych w projekcie towarów i usług (lub środków trwałych) nie jest (i nie będzie) wykorzystywana do wykonywania tych czynności, podatek VAT może być kwalifikowalny tylko w części, która nie jest (i nie będzie) wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych. Dopuszczalna jest więc sytuacja, w której VAT będzie kwalifikowalny jedynie dla części projektu.

W niektórych przypadkach możliwe jest ustalenie podatku podlegającego odliczeniu (a więc i niepodlegającego odliczeniu) poprzez zastosowanie np. klucza powierzchniowego, co umożliwi alokację podatku wg powierzchni wykorzystywanej do czynności opodatkowanych oraz czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia.

Przykład

Beneficjent wynajmuje fragment powierzchni wybudowanego ze środków POLiŚ budynku uczelni w celu prowadzenia bufetu lub kiosku, na pozostałej powierzchni nie będzie wykonywał czynności opodatkowanych VAT. W tej sytuacji podatek naliczony mógłby być rozliczony w oparciu o proporcję wynikającą z udziału powierzchni obiektu przeznaczonej pod ten rodzaj czynności w odniesieniu do całkowitej powierzchni tego obiektu. Taki sposób rozliczenia, w sposób najbardziej zbliżony do rzeczywistości oddaje wykorzystanie poniesionych wydatków dla celów najmu.

Należy jednak wyraźnie podkreślić, iż zgodnie z wytycznymi PO liŚ

Proporcja obliczona w ten sposób powinna być proporcją stałą, a zatem nie powinna podlegać zmianom, w tym w szczególności w kierunku powodującym większy udział podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, w okresie realizacji projektu oraz w okresie jego trwałości.

W przypadku jednoznacznego, zgodnego z prawem wyodrębnienia kwot podatku, które nie podlegają odliczeniu, VAT który nie podlega odliczeniu może być uznany za wydatek kwalifikowalny. W sytuacjach, w których VAT jest rozliczany w oparciu o proporcję np. klucz powierzchniowy, beneficjent, składając wniosek o dofinansowanie, powinien przedłożyć interpretację organu podatkowego, która potwierdzi prawidłowość przyjętego systemu rozliczeń VAT i brak prawa do odliczeń we wskazanym przez beneficjenta zakresie.

²⁴ Tzw. „proporcja sprzedaży” – art. 90 ust. 2 upu

Wniosek o dofinansowanie i oświadczenia

Jeśli beneficjent ubiega się o kwalifikację podatku VAT do kosztów projektu, powinien wypełnić odpowiednią część wniosku o dofinansowanie oraz oświadczenie.

Jeżeli beneficjent w punkcie H.1. wniosku o dofinansowanie wskazał VAT jako wydatek kwalifikowalny, powinien podać szczegółowe uzasadnienie zawierające podstawę prawną wskazującą na brak możliwości obniżenia VAT należnego o VAT naliczony, zarówno na dzień sporządzania wniosku o dofinansowanie, jak również mając na uwadze planowany sposób wykorzystania w przyszłości majątku wytworzonego w związku z realizacją projektu.

Wartość VAT, która nie została wskazana jako kwalifikowalna powinna zostać wpisana w kolumny B) oraz A) tabeli H.1 dotyczących odpowiednio kosztów niekwalifikowalnych i kosztów całkowitych

Ponadto warunkiem kwalifikacji VAT do kosztów jest złożenie przez beneficjenta oświadczenia, w którym zadeklaruje, czy w ramach realizowanego projektu będzie miał możliwość odzyskania podatku VAT poniesionego w związku z realizacją projektu.

Oświadczenie w przypadku PO IIŚ składane jest na etapie wniosku o dofinansowanie. Już na tym etapie beneficjent powinien być pewien, czy będzie mu przysługiwać prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (powinien także przewidzieć, czy w przyszłości nie dokona opodatkowanych czynności – co może skutkować nabyciem ww. prawa).

Poniżej przedstawiony jest przykład oświadczenia stosowanego w sektorze środowiska:

 INFRASTRUKTURA I ŚRODOWISKO NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI	 MINISTERSTWO ŚRODOWISKA	UNIA EUROPEJSKA FUNDUSZ SPÓJNOŚCI EUROPEJSKI FUNDUSZ ROZWOJU REGIONALNEGO 
Zał. nr 15		
Pieczęć wnioskodawcy (miejsce i data)		
OŚWIADCZENIE O KWALIFIKOWALNOŚCI VAT		
W związku z ubieganiem się o przyznanie dofinansowania ze środków Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko w ramach (nazwa priorytetu i działania) na realizację projektu (nazwa projektu), (nazwa wnioskodawcy) oświadcza, że realizując powyższy projekt <u>nie może odzyskać w żaden sposób poniesionego kosztu podatku VAT /może odzyskać poniesiony koszt podatku VAT¹</u>, którego wysokość została określona we wniosku o dofinansowanie. Jednocześnie wnioskodawca zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej w ramach projektu części poniesionego VAT, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku przez Wnioskodawcę.		
..... Podpis osoby upoważnionej		

¹ Niepotrzebne skreślić

Przykłady

1. Możliwość kwalifikowania podatku VAT w przypadku braku przychodów

W związku z brakiem opodatkowanych czynności, nie występuje podatek VAT należny – nie ma więc od czego odliczyć podatku naliczonego. Podatek VAT zatem może być kosztem kwalifikowalnym.

Typowym przykładem inwestycji, które nie będą generować przychodów są drogi – udostępnione nieodpłatnie ich użytkownikom (uwaga: nie dotyczy dróg płatnych, np. płatnych autostrad).

Z budową drogi nie są związane bezpośrednio inne przychody np. za zajęcie pasa drogi na reklamy (związek ten jest jedynie pośredni). Poza tym opłaty za zajęcie pasa drogi nakładane są w formie decyzji administracyjnych, a w takich wypadkach mamy do czynienia z władztwem publicznym – co wyłącza opodatkowanie.

We wszystkich projektach, w których z inwestycji mogą nieodpłatnie korzystać końcowi odbiorcy, podatek VAT może stanowić koszt kwalifikowalny – np.:

- budowa dróg, chodników, ścieżek rowerowych,
- rewitalizacja terenów, np. parków,
- budowa, remont budynków/budowli użyteczności publicznej, np. biblioteki, urzędy, sale gimnastyczne
- nieodpłatne akcje promocyjne, nieodpłatne usługi dla końcowych odbiorców,
- darmowe szkolenia, praktyki.

Uwaga: jeśli w projekcie zakłada się wynajęcie, dzierżawę, leasing lub inne formy odpłatnego wykorzystania nawet niewielkiej części inwestycji (np. wynajęcie części budynku na kawiarnię, punkt ksero, automat do napojów, komercyjne wynajęcie sali gimnastycznej) – pojawiają się opodatkowane czynności i w tej części **podatek VAT nie może być kosztem kwalifikowalnym**.

Podatek VAT będzie też mógł być kosztem kwalifikowalnym w przypadku nieodpłatnego przeniesienia przedmiotu inwestycji na inny podmiot.

Jeżeli przedmiot inwestycji został/zostanie nieodpłatnie przeniesiony na inny podmiot, Podatek VAT należny, podobnie jak w punkcie 1.1, nie wystąpi.

W takich przypadkach spełnione muszą być następujące warunki:

1. Musi być zachowana trwałość projektu – w świetle art. 57 rozporządzenia 1083/2006²⁵ projekt nie może podlegać zasadniczym modyfikacjom:
 - mającym wpływ na jej charakter lub warunki jej realizacji lub powodującym uzyskanie nieuzasadnionej korzyści przez przedsiębiorstwo lub podmiot publiczny; oraz
 - wynikającym ze zmiany charakteru własności elementu infrastruktury albo z zaprzestania działalności produkcyjnej.

Uwaga: naruszenie zasady trwałości nastąpi, gdy zajdzie przynajmniej jedna okoliczność wymieniona w tiret pierwszym i przynajmniej jedna okoliczność wymieniona w tiret drugim, co oznacza, że np. własność elementu infrastruktury może ulec zmianie, o ile zmianie nie ulegnie jej charakter lub warunki jej realizacji oraz gdy nie wystąpi nieuzasadniona korzyść po stronie jakiegokolwiek podmiotu.
2. Podmioty muszą być odrębnymi podatnikami – muszą mieć odrębne numery NIP.
3. Podmiotowi przekazującemu przedmiot inwestycji nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego – podmiot ten nie dokonał w projekcie opodatkowanych czynności.

²⁵ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999

Nieodpłatne przekazanie może nastąpić np. w formie **darowizny lub użyczenia**. Np. gmina realizująca inwestycję polegającą na budowie kanalizacji, po jej zakończeniu przekazuje ją spółce gminnej lub zakładowi komunalnemu. Na gminę jako beneficjenta wystawione zostały faktury przez wykonawcę inwestycji (po stronie gminy jest podatek VAT naliczony), natomiast opodatkowana sprzedaż (podatek VAT należny w fakturach za opłaty za odprowadzenie ścieków) występują po stronie spółki. W takich sytuacjach podatku należnego nie można obniżyć o podatek naliczony i VAT może być kwalifikowalny. Podobnie sytuacja będzie miała miejsce w przypadku projektów wdrażanych w partnerstwie – jeśli na inny podmiot wystawiane były faktury, po czym podmiot ten nieodpłatnie prześle inwestycję partnerowi, który czerpać będzie z inwestycji korzyści, podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym.

Uwaga: od 1 grudnia 2008 aport nie podlega zwolnieniu i jest opodatkowany podatkiem VAT jak wszystkie inne czynności wymienione w art. 5 uptu (za wyjątkiem aportu w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części – art. 6 ust. 1 uptu).

Inną formą przekazania inwestycji (nieruchomości) jest jej oddanie w **trwały zarząd** (dotyczy gmin).

Oddanie nieruchomości w trwały zarząd dokonywane jest w drodze decyzji (co jest uregulowane w art. 43–45 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Podmiotami przejmującymi są jednostki organizacyjne gminy. Czynność ta nie ma charakteru cywilno-prawnego więc nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Przykład z sektora zdrowia

- A. Beneficjentem umowy o dofinansowanie jest Województwo reprezentowane przez Marszałka Województwa. Województwo realizuje projekt jedynie do czasu przekazania majątku Województwa po zlikwidowanym szpitalu na rzecz nowoutworzonego Szpitala Specjalistycznego Sp. z o.o. (Województwo będzie posiadać 100% udziałów). Obecny, jak i przyszły beneficjent (Szpital Specjalistyczny Sp. z o.o.) złożyli oświadczenia, iż realizując projekt nie mogą odzyskać w żaden sposób poniesionego kosztu podatku VAT. Województwo prześle Szpitalowi Specjalistycznemu Sp. z o.o. majątek po zlikwidowanym SP ZOZ w formie aportu, jako zorganizowaną całość.
- B. Projekt polega na przebudowie Szpitalnego Oddziału Ratunkowego, budowie lądowiska dla helikopterów i zakupie sprzętu medycznego. Wytworzony i zakupiony w ramach projektu sprzęt i aparatura medyczna zostaną przekazane aportem Szpitalowi Specjalistycznemu Sp. z o.o.

Dla ww. przypadku zasadne jest wyjaśnienie poniższych kwestii:

- 1) Czy przekazany aport podlega opodatkowaniu podatkiem VAT?
- 2) Czy dla projektu niekwalifikowalny będzie tylko VAT wynikający z faktur na zakup poszczególnych składowych przedsiębiorstwa (sprzęt i aparatura medyczna), czy też należy uznać, jako niekwalifikowalny VAT dla całego projektu, nawet jeśli zostanie przekazany jako część zorganizowana przedsiębiorstwa?
- 3) Czy Szpital Specjalistyczny, będący spółką prawa handlowego, faktycznie nie ma możliwości odzyskania VAT, a tym samym czy jego koszt będzie mógł być uznany jako wydatek kwalifikowalny w projekcie?
- 4) Czy wpływ na ocenę kwalifikowalności VAT w projekcie będzie miało przekazanie majątku w innej formie niż w drodze aportu, np. w formie użyczenia lub w trwały zarząd?

Podpowiedzi

Ad. 1.

Nie jest opodatkowane przekazanie majątku w formie aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 6 pkt 1 uptu). W przypadku A podatek VAT może być więc kosztem kwalifikowalnym.

W przypadku B lądowisko dla helikopterów i sprzęt medyczny nie są zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa. Przekazanie aportem jest opodatkowane, a więc VAT naliczony od wydatków na zakup helikoptera i sprzętu oraz i wykonanie lądowiska będzie możliwy do odliczenia od podatku VAT należnego z tytułu aportu.

Ad. 2.

W przypadku B niekwalifikowalny będzie tylko VAT wynikający z faktur na zakup poszczególnych składowych przedsiębiorstwa (helikopter, sprzęt, lądowisko).

Ad. 3.

Jeśli Szpital wykorzystuje zakupiony sprzęt do wykonywania tylko czynności zwolnionych – nie będzie miał możliwości odzyskania podatku VAT. W przypadkach A i B kwalifikowalność powinna być badana w stosunku do beneficjenta (Województwa), na beneficjenta bowiem wystawiane są faktury (nie ma znaczenia, czy Szpital ma, czy nie ma możliwości odzyskania podatku VAT).

Ad. 4.

Jeśli przekazanie majątku odbędzie się nieodpłatnie (czy w drodze użyczenia, czy oddania w zarząd) – nie wystąpi podatek VAT należny, a więc VAT naliczony (w fakturach za zakupiony helikopter/sprzęt/lądowisko) może być kosztem kwalifikowalnym.

Przykład z sektora środowiska

W ramach przygotowania i realizacji projektu przyjmowane jest rozwiązanie instytucjonalne zgodnie z którym majątek w trakcie realizacji projektu lub po jego zakończeniu jest przekazywany operatorowi w formie aportu.

W związku z tym na podstawie konkretnej sytuacji jednego z beneficjentów zidentyfikowano następujący problem. W powyższej sytuacji beneficjent przelicza projekt i w związku z aktualizacją danych zwrócił się do IP z zapytaniem, czy może wykazać w projekcie koszt podatku VAT od czynności związanych z przekazaniem wytworzonego majątku operatorowi w formie aportu (beneficjent – gmina przekazuje operatorowi – spółce w formie aportu majątek, gmina ponosi VAT od przekazania majątku). W tej konkretnej sytuacji we wniosku o dofinansowanie VAT został zidentyfikowany jako niekwalifikowalny (dotyczy wydatków inwestycyjnych).

ROZWIĄZANIE:

W przedstawionym powyżej przykładzie koszt VAT od czynności związanych z przekazaniem przez beneficjenta wytworzonego majątku operatorowi w formie aportu nie jest kosztem związanym z realizacją projektu w ramach PO LiŚ, dlatego wydatek taki nie będzie uznany za kwalifikowalny.

Przy okazji powyższego przykładu warto przedstawić kwestię wpływu przekazania przez beneficjenta składników majątku sfinansowanego ze środków pochodzących z PO LiŚ aportem operatorowi. Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT do działalności gospodarczej, której prowadzenie przesądza o statusie podatnika VAT, zalicza się czynności polegające m.in. na wykorzystaniu towarów w sposób ciągły do działalności zarobkowej. Oznacza to, że wykorzystanie składników majątku trwałego jako aportu, co do zasady jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT. Jednocześnie, należy zwrócić uwagę na zmianę stanu prawnego w zakresie powszechnego zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług wkładów niepieniężnych (aportów) wnoszonych do spółek prawa handlowego i cywilnego.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wyłączyło możliwość zwolnienia aportów do spółek prawa handlowego i cywilnego z podatku. Takie zwolnienie było przewidziane postanowieniami § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług²⁶.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług²⁷ weszło w życie 1 grudnia 2008 r. Po likwidacji ww. zwolnienia wnoszący aport i podmiot, do którego wnoszony jest aport podlegają ogólnym regulacjom ustawy o VAT oraz aktom wykonawczym do tej ustawy. Jednocześnie należy wskazać, iż zgodnie z § 38 ww. rozporządzenia w okresie do dnia 31 marca 2009 r. w przypadku wnoszenia wkładów niepieniężnych (aportów) do spółek prawa handlowego i cywilnego podatnik może wybrać zwolnienie od podatku.

W związku z powyższym, należy stwierdzić, iż jeśli aport został lub zostanie wniesiony po 1 grudnia 2008 r. VAT będzie wydatkiem niekwalifikowalnym.

2. Możliwość kwalifikowania podatku VAT w przypadku zwolnień

Zwolnienia podmiotowe

Organy władzy publicznej na podstawie art. 15 ust. 6 upu nie są uznawane za podatników. Aby ww. sytuacja wystąpiła, spełnione muszą być następujące przesłanki:

1. Podmiot, na który wystawione zostały/zostaną faktury dokumentujące poniesienie kosztów kwalifikowalnych musi być organem władzy publicznej,
2. Podmiot ten musi działać w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których został powołany,
3. Podmiot **nie może** działać na podstawie zawartych umów cywilno – prawnych (działanie musi być „władcze” – np. na podstawie decyzji administracyjnej czy uchwały, które mają podstawy w przepisach prawa materialnego).

Np. w projekcie polegającym na modernizacji parkingów podatek VAT może być kwalifikowalny, o ile opłaty parkingowe nakładane są na podstawie uchwały odpowiedniego organu.

Przykład z sektora środowiska

W ramach przygotowania i realizacji projektu przyjmowane jest następujące rozwiązanie instytucjonalne. Początkowo beneficjentem jest gmina a konkretnie zakład budżetowy. W trakcie realizacji projektu lub po jego zakończeniu dokonywane jest przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę z o.o. IP przyjęła, iż decyzję beneficjenta odnośnie przekształcenia należy zaakceptować. Wątpliwości wzbudzają jednak w przedmiotowej sprawie skutki finansowe przekształcenia zakładu budżetowego w spółkę z o.o. dla rozliczenia projektu. Chodzi w szczególności o konsekwencje dokonywanego przekształcenia dla uznania kwalifikowalności podatku VAT w projekcie. Aby właściwie ocenić skutki przekształcenia w tym zakresie IP we współpracy z IW wezwała do przekazania interpretacji urzędu skarbowego dotyczącej możliwości odzyskania podatku VAT przez nowo powstałą spółkę z o.o.

Podpowiedzi

Dla oceny kwalifikowalności podatku VAT znaczenie ma przede wszystkim to, czy podmiot, na który wystawiono faktury za zakupione w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe będzie dokonywał opodatkowanych czynności związanych z tymi zakupami. Jeśli nie – podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym, bez względu na formę prawną danego podmiotu.

²⁶ Dz. U. Nr 97, poz. 970, z późn. zm.

²⁷ Dz. U. Nr 212, poz. 1336.

Zwolnienie ze względu na obrót

Podatnicy, których obrót w danym roku podatkowym nie przekroczył 50 000 zł (100 000 zł w 2010 r., 150 000 w 2011 r.) są na podstawie art. 113 ust. 1 uptu zwolnieni od podatku. W takich przypadkach, jeżeli nie przekroczą ww. limitów, podatek VAT nie jest możliwy do odzyskania i może być kosztem kwalifikowalnym.

Podobnie w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku podatkowego działalność gospodarczą – są zwolnieni od podatku, jeżeli przewidywana wartość sprzedaży nie przekroczy w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w tym roku podatkowym ww. limitów (art. 113 ust. 9 uptu).

Uwaga: jeśli w okresie realizacji projektu lub w okresie trwałości projektu, tj. 5 lat (w przypadku MŚP – 3 lata) od daty zakończenia realizacji projektu zostanie przekroczony limit uprawniający do zwolnienia – mogą zaistnieć przesłanki umożliwiające odzyskanie podatku VAT, w takich przypadkach VAT nie może być kosztem kwalifikowalnym i powinien zostać zwrócony.

Zwolnienia przedmiotowe

W przypadku czynności zwolnionych podatek VAT należny nie występuje – w związku z tym nie ma możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego i podatek ten może być kosztem kwalifikowalnym. Usługi zwolnione wymienione są w art. 43 ust. 1 uptu. **Uwaga:** z dniem 1 stycznia 2011 r. został uchylony Załącznik 4 do ustawy, który wcześniej przedstawiał listę zwolnień. Np. do 31 grudnia 2010 r. Załącznik 4 przewidywał zwolnienia dla usług medycznych i z zakresu edukacji. Obecnie w ww. zakresie obowiązują następujące zwolnienia:

- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej;

(art. 43 ust. 1 pkt 18 uptu),

- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone przez:
 - a) lekarzy i lekarzy dentystów,
 - b) pielęgniarki i położne,
 - c) osoby wykonujące inne zawody medyczne, o których mowa w art. 18d ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89, ze zm.),
 - d) psychologów;

(art. 43 ust. 1 pkt 19 uptu)

- usługi świadczone przez:
 - a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
 - b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym
 - oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

(art. 43 ust. 1 pkt 26 uptu)

- usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;

(art. 43 ust. 1 pkt 28 uptu)

- usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:
 - a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
 - b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
 - c) finansowane w całości ze środków publicznych
 - oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane;

(art. 43 ust. 1 pkt 29 uptu)

Uwaga: Jeżeli zakupione w ramach projektu towary, usługi czy środki trwałe służą zarówno do wykonywania czynności zwolnionych, jak i opodatkowanych (np. sprzęt medyczny wykorzystywany zarówno do świadczenia zwolnionych usług z zakresu ochrony zdrowia, jak i kosmetycznych), **podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym tylko w części** (o ile beneficjent jest w stanie precyzyjnie określić sposób wykorzystania inwestycji).

Przykład

Beneficjent zakupił w ramach projektu specjalistyczny laser, który służy zarówno do wykonywania zabiegów medycznych (usług w zakresie opieki medycznej – zwolnionych z VAT), jak i do wykonywania zabiegów kosmetycznych (opodatkowanych VAT). Beneficjent w poprzednim roku uzyskał proporcję sprzedaży zwolnionej na poziomie 96% całkowitego obrotu a opodatkowanej – na poziomie 4%. W obecnym roku podatkowym, laser wykorzystywany jest prawie wyłącznie do wykonywania zabiegów kosmetycznych.

Wniosek

Beneficjent nie jest w stanie precyzyjnie określić sposobu wykorzystania inwestycji. Proporcja sprzedaży może się zmienić (co jest bardzo prawdopodobne ze względu na zwiększoną sprzedaż opodatkowaną). Zatem zgodnie z wytycznymi do kwalifikowalności PO LiŚ²⁸ podatek VAT nie powinien stanowić kosztu kwalifikowalnego.

3. Częściowy brak przychodów, częściowe zwolnienia

W przypadku złożonych projektów mogą wystąpić najróżniejsze sytuacje:

1. projekt częściowo nie generuje w ogóle przychodów, ale takie przychody pojawiają się w innej części projektu. Np. odbudowa parku, w którym powstanie muszla koncertowa – sprzedaż opodatkowana pojawi się tylko w przypadku komercyjnego wykorzystania muszli koncertowej – jej wynajęcia zewnętrznej firmie w celu organizacji koncertu. W pozostałej części park udostępniony jest za darmo końcowym odbiorcom.
2. w projekcie występuje częściowo sprzedaż zwolniona z podatku, a częściowo opodatkowana sprzedaż. Np. budowa szpitala, w którym świadczone są zwolnione z podatku usługi z zakresu ochrony zdrowia, a część budynku wynajmowana jest na aptekę, budowa budynku biblioteki, w której część pomieszczeń wynajmowana jest na cele komercyjne – stołówki, punkty ksera, automaty do napojów, sale konferencyjne.
3. projekt częściowo nie generuje w ogóle przychodów i w projekcie występuje częściowo sprzedaż zwolniona z podatku, a częściowo opodatkowana sprzedaż. Np. budowa kampusu uniwersyteckiego, w którym ogród udostępniony jest wszystkim za darmo, zakwaterowanie w bursach jest zwolnione od podatku a na cele komercyjne wynajmowane są pomieszczenia w budynkach (stołówki, punkty ksera, sale konferencyjne).

²⁸ 6.7 Podrozdział 7 – Podatek od towarów i usług (VAT) pkt 6 lit. c.

W części projektu, w której nie wystąpi opodatkowana sprzedaż (wystąpi wyłącznie sprzedaż zwolniona lub brak jakichkolwiek przychodów) podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym. Należy zachować warunek, że w tej części nie wystąpią opodatkowane czynności i jest możliwe precyzyjne wyodrębnienie tej części od części projektu, w której pojawiają się przychody.

Wyżej opisane sytuacje powinny być przewidziane przez beneficjenta na jak najwcześniejszym etapie. O ile to możliwe, w budżecie projektu powinny być precyzyjnie wyodrębnione koszty (wraz z podatkiem VAT), które związane będą z brakiem sprzedaży opodatkowanej.

Jeśli nie jest możliwe ww. precyzyjne wyodrębnienie, skorzystać można z tzw. „klucza powierzchni” i wyliczyć procentowy udział części, w której wystąpi wyłącznie sprzedaż opodatkowana i wg wyliczonego wskaźnika wyłączyć podatek VAT od tej części z kosztów kwalifikowalnych.

Przykład

Beneficjent (czynny podatnik VAT) w ramach projektu wyremontował pierwsze piętro budynku i prowadzącą na nie klatkę schodową. Na piętrze nie jest i nie może być prowadzona sprzedaż opodatkowana. Na parterze znajdują się pomieszczenia wynajmowane firmom.

Czy podatek VAT naliczony od nakładów na remont klatki schodowej może być kosztem kwalifikowalnym?

Podpowiedzi

Jeśli tylko istnieje bezsprzeczny i bezsporny związek pomiędzy poniesionymi wydatkami na remont klatki schodowej a sprzedażą opodatkowaną (np. najmem powierzchni na parterze), to podatek naliczony można odjąć od należnego. W wyżej opisanym przypadku związek taki nie wystąpi w przypadku schodów i wyższych kondygnacji klatki schodowej (nie prowadzą do wynajmowanych pomieszczeń).

Jeśli nakłady na remont części komercyjnej i niekomercyjnej klatki schodowej da się wyodrębnić (np. ze względu na budowę klatki schodowej można wskazać, która jej część jest używana do dojścia do pomieszczeń komercyjnych), to w pierwszej kolejności należy to uczynić i wyłączyć z kwalifikowalności podatek VAT naliczony od części inwestycji związanej z opodatkowaną sprzedażą.

Takie wyłączenie może okazać się nieadekwatne do danego stanu faktycznego – np. jeśli z wynajmowanych pomieszczeń nikt nie korzysta (albo korzysta bardzo rzadko, bo są to magazyny). W takich przypadkach związek pomiędzy poniesionymi wydatkami na remont klatki schodowej a sprzedażą opodatkowaną nie wystąpi i podatek VAT w całości będzie mógł być kosztem kwalifikowalnym. Pamiętać należy, że każdy przypadek VAT należy oceniać indywidualnie.

Przykład 2

Szpital w ramach projektu ocieplił budynek i zakupił instalację solarną. W szpitalu wynajmowane są pomieszczenia na aptekę i kafejkę. Czy podatek VAT naliczony od kosztów ww. inwestycji może stanowić wydatek kwalifikowalny?

Podpowiedzi

Tak – o ile nie ma związku pomiędzy ociepleniem i instalacją ciepłej wody a czynszem z najmu (sprzedażą opodatkowaną). Dziać się tak będzie np. w przypadku, kiedy wynajmowane pomieszczenia podłączone są do innej instalacji c.w.u./c.o. a ocieplenie nie miało wpływu na wzrost czynszu (albo na wygenerowanie oszczędności).

Ale w przypadku, kiedy taki związek istnieje – podatek VAT nie może być kosztem kwalifikowalnym (chyba, że szpital korzysta ze zwolnienia podmiotowego). Wystąpi wtedy najprawdopodobniej proporcja sprzedaży (usługi medyczne są przeważnie zwolnione z VAT a najem jest czynności opodatkowaną). Proporcja ta, jeśli jest zmienna, nie może stanowić podstawy do wyliczenia kwalifikowalnego podatku VAT.

Przykład z sektora zdrowia

Beneficjent złożył na etapie zawierania umowy o dofinansowanie oświadczenie o kwalifikowalności VAT w projekcie. Wnioskodawca realizuje projekt polegający na przebudowie budynków i wyposażeniu w sprzęt oraz aparaturę medyczną szpitala publicznego. W ramach projektu powstała także infrastruktura dodatkowa tzn. budynek stacji TRAFO. Część stacji TRAFO zostanie odpłatnie udostępniona zakładowi energetycznemu. Z tytułu dzierżawy pomieszczenia beneficjent otrzyma przychód opodatkowany podatkiem VAT.

Instytucja Wdrażająca zaleciła beneficjentowi – w celu zminimalizowania ryzyka uznania VAT za niekwalifikowalny – wystąpienie do organu podatkowego o pisemną interpretację przepisów dotyczącą VAT-u, co też beneficjent uczynił. W odpowiedzi na wniosek beneficjenta o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie możliwości odzyskania naliczonego podatku VAT, Izba Skarbowa w Warszawie w Interpretacji indywidualnej z dnia 16.11.2010 r. potwierdziła (na podstawie danych przekazanych przez beneficjenta), iż beneficjent prowadzi sprzedaż mieszaną w postaci sprzedaży zwolnionej 98,24% i sprzedaży opodatkowanej 1,76%. Na podstawie tych danych Izba Skarbowa potwierdziła w wyżej wymienionej interpretacji, że obliczona zgodnie z art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług proporcja, nie przekracza 2%, w związku z powyższym szpital nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z tytułu poniesionych wydatków dotyczących stacji TRAFO zlokalizowanej w miejscu wykonywania działalności beneficjenta.

W przypadku sprzedaży mieszanej obowiązują przepisy art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług*, które określają zasady proporcjonalnego rozliczania podatku naliczonego pod warunkiem udziału sprzedaży opodatkowanej lub zwolnionej z VAT w całkowitym obrocie przekraczającym 2%. W kontekście stanu faktycznego przedstawionego przez beneficjenta wynika, że udział rocznego obrotu z tytułu podejmowania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi takie prawo nie przysługuje, wynosiło w 2009 r. 1,76% sprzedaży opodatkowanej, co oznacza, iż udział sprzedaży opodatkowanej lub zwolnionej z VAT nie przekroczył progu 2%, co powoduje, że podatnik nie miał w tym czasie prawa do obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w 2009 r.

Podpowiedzi

Przede wszystkim, rozliczanie VAT z zastosowaniem tzw. współczynnika sprzedaży jest możliwe jedynie w przypadku, gdy podatnik nie może oznaczyć części kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. W przypadku sprzedaży mieszanej, podatnik powinien przede wszystkim podjąć starania w celu oznaczenia części kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu.

Zgodnie więc z wytycznymi kwalifikowalności PO IIŚ, VAT naliczony (od nakładów na budowę stacji TRAFO, które można precyzyjnie wyodrębnić w budżecie projektu), nie powinien być kosztem kwalifikowalnym.

W pozostałej części współfinansowanych wydatków poniesionych w projekcie, VAT może być kosztem kwalifikowalnym – o ile wydatki te nie są i nie będą związane z opodatkowaną sprzedażą.

Przykład z sektora zdrowia

Beneficjentem umowy o dofinansowanie jest samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej. Projekt polega m.in. na zakupie sprzętu i wyposażenia medycznego. Beneficjent rozważa możliwość wykorzystywania aparatury medycznej także do przeprowadzania badań klinicznych. Część badań klinicznych nie zalicza się do usług z zakresu opieki medycznej zwolnionych z VAT. Wykonywanie ich stanowi więc uzyskiwanie przychodu opodatkowanego VAT. Pojawia się więc pytanie, jaki wpływ na ocenę kwalifikowalności VAT będzie miało wykorzystanie zakupionego w ramach projektu sprzętu i aparatury medycznej do prowadzenia badań klinicznych?

Podpowiedzi

Jeśli z prowadzeniem badań klinicznych wiąże się uzyskiwanie jakiegokolwiek opodatkowanych przychodów (np. badania przeprowadzane są odpłatnie dla firm farmaceutycznych) – VAT naliczony (w fakturach za zakup sprzętu i wyposażenia medycznego) nie może stanowić kosztu kwalifikowalnego.

Ale jeśli badania przeprowadzane są tylko i wyłącznie dla celów naukowych i ich wyniki nie będą stanowiły przedmiotu obrotu – VAT może być kosztem kwalifikowalnym (porównaj wyżej pkt 1 Możliwość kwalifikacji podatku VAT w przypadku braku przychodów).

Przykład 1 z sektora nauki

W ramach realizowanego projektu Beneficjent (uczelnia wyższa) m.in. buduje budynek. Budynek, podobnie jak cały projekt, służyć ma działalności zwolnionej od VAT, w związku z czym VAT w projekcie jest kosztem kwalifikowalnym. W ramach zawartej umowy na roboty budowlane wykonawca m.in. buduje stację transformatorową, spełniającą wymogi techniczne określone przez dostawcę elektrycznej, w związku z koniecznością późniejszego włączenia do sieci elektroenergetycznej. Jednym z elementów stacji transformatorowej są urządzenia (pola liniowe), które po wybudowaniu stacji transformatorowej Beneficjent sprzedał na rzecz dostawcy energii elektrycznej. Umowa z wykonawcą robót budowlanych nie określa odrębnej ceny za pola liniowe – w treści umowy określono cenę ryczałtową za całość prac, zaś w harmonogramie stanowiącym załącznik do umowy określono jedynie łączną wartość wszystkich towarów i usług dotyczących budowy stacji transformatorowej. Nabycie urządzeń było nieudokumentowane odrębną fakturą ani odrębną pozycją na fakturze – wykonawca wystawił fakturę posiadającą tylko jedną pozycję oraz dokumentującą wszystkie roboty wykonane w okresie rozliczeniowym. Beneficjent rozliczył fakturę we wniosku o płatność, zaś sprawa została ujawniona w późniejszym czasie, już po dokonaniu sprzedaży urządzeń przez Beneficjenta.

Nie budzi wątpliwości, iż sprzedaż urządzeń przez Beneficjenta stanowiła odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju, opodatkowaną VAT (wynika to jasno z przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 15 ust. 1 i 2, art. 22 ust. 1 pkt 3 oraz art. 41 ust. 1 upu), w związku z czym Beneficjent udokumentował tę sprzedaż fakturą VAT. Tym samym niektóre towary i usługi nabyte w ramach faktury otrzymanej od wykonawcy robót budowlanych zostały wykorzystane do wykonania czynności opodatkowanej. W związku z powyższym zdaniem IW:

- do kwoty VAT wykazanej w tej fakturze zastosowanie znajdują art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a upu – kwota ta stanowi kwotę podatku naliczonego, zaś Beneficjentowi przysługuje prawo do obniżenia o tę kwotę kwoty podatku należnego (tj. prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego);
- wykorzystanie towarów i usług nabytych w ramach faktury także do innych czynności (w stosunku do których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego) powoduje zastosowanie przepisów o odliczeniu częściowym, zawartych w art. 90 upu;
- w świetle art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a upu (zgodnie z którym kwota podatku naliczonego wynika z faktury) wątpliwości budzi, czy podatnik będący nabywcą towarów lub usług może dokonać wyodrębnienia kwot podatku naliczonego zgodnie z art. 90 ust. 1 upu, jeżeli kwoty te w żaden sposób nie wynikają z faktury;
- w konsekwencji, prawdopodobne jest, iż do kwoty VAT wynikającej z faktury powinno mieć zastosowanie odliczenie częściowe na podstawie art. 90 ust. 2 upu – co z kolei wykluczałoby możliwość uznania kwoty VAT wynikającej z faktury za wydatek kwalifikowalny, zgodnie z podrozdziałem 6.7 pkt 6 lit. c Wytocznych.

Z uwagi na powyższe wątpliwości IW wyznaczyła Beneficjentowi termin na przedstawienie interpretacji indywidualnej potwierdzającej, iż w stanie faktycznym zgodnym ze stanem faktycznym przedmiotowej sprawy:

- Beneficjentowi nie przysługuje prawo do odliczenia ani prawo do odliczenia częściowego na podstawie faktury otrzymanej od wykonawcy robót budowlanych, w ramach której m.in. nabyto towary będące następnie przedmiotem sprzedaży opodatkowanej,
albo
- pomimo braku wyodrębnienia w fakturze kwot VAT dotyczących poszczególnych towarów i usług nabytych w ramach faktury, Beneficjent może dokonać samodzielnego wyodrębnienia kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 90 ust. 1 upu (w tym przypadku interpretacja powinna także potwierdzać prawidłowość metodologii wyodrębnienia kwot podatku naliczonego).

Przykład 2 z sektora nauki

W ramach realizowanego projektu Beneficjent (uczelnia wyższa) m.in. buduje kompleks dwóch budynków. Kompleks generalnie ma służyć ma działalności zwolnionej od VAT, jednakże w każdym z budynków wydzielona jest ściśle określona powierzchnia przeznaczona na wynajem, a zatem służąca sprzedaży opodatkowanej. Beneficjent zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej o udzielenie interpretacji indywidualnej potwierdzającej, iż w przypadku nakładów wspólnych na oba budynki (przygotowanie terenu pod budowę, studium wykonalności, nadzory budowlane i specjalistyczne, promocja projektu itp.), ze względu na cel projektu, tj. wytworzenie infrastruktury na cele dydaktyczne – Beneficjentowi nie przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego. Organ podatkowy uznał stanowisko Beneficjenta za nieprawidłowe – stwierdzając, iż w tym przypadku należy dokonać odliczenia częściowego zgodnie z art. 90 ust. 2 i nast. oraz art. 91 upu. Tym samym kwoty podatku naliczonego dotyczące nakładów wspólnych na oba budynki stanowią wydatki niekwalifikowalne – zgodnie z podrozdziałem 6.7 pkt 6 lit. c Wytycznych.

Przykład 3 z sektora nauki

W ramach projektu, w którym VAT jest kosztem niekwalifikowalnym, Beneficjent dokonał zakupu towaru udokumentowanego fakturą VAT. Z uwagi na opóźnienie w realizacji umowy Beneficjent obciążył dostawcę karą umowną oraz dokonał potrącenia kary umownej z należnością wynikającą z faktury. Tym samym zapłaty dokonano w kwocie stanowiącej różnicę między kwotą należności (wartość faktury brutto) a kwotą kary umownej.

W wniosku o płatność, zgodnie z uwagą IW, Beneficjent ujął zarówno fakturę (w pełnej kwocie), jak i notę księgową dotyczącą kary umownej (w kwotach ujemnych). Jednakże kwotę kary umownej Beneficjent podzielił proporcjonalnie na koszty kwalifikowalne (kwota netto faktury) oraz koszty niekwalifikowalne (VAT), zatem w kolumnie „Kwota wydatków kwalifikowalnych” tabeli 9 wniosku o płatność przedstawił tylko część kary umownej (w kwocie ujemnej).

Zdaniem IW Beneficjent postąpił nieprawidłowo. W świetle art. 5 upu obciążenie karą umowną nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, a zatem w kwocie kary umownej nie jest zawarta jakakolwiek kwota VAT. Ponadto potrącenie należności określonej fakturą z kwotą kary umownej w żaden sposób nie wpływa na podstawę opodatkowania (art. 29 upu) i tym samym także kwotę VAT z tytułu czynności udokumentowanej tą fakturą. W konsekwencji potrącenie takie nie ma wpływu na prawo nabywcy towaru do odliczenia kwoty podatku naliczonego, a zatem karę umowną należy w całości przyporządkować kwocie netto. Inne działania mogłoby w praktyce prowadzić do podwójnego finansowania, o którym mowa w podrozdziale 5.8 pkt 2 lit. b Wytycznych.

Przykład 4 z sektora nauki

W niektórych przypadkach beneficjenci dokonują nabycia towarów lub usług od podmiotów zagranicznych w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (zdefiniowanego w art. 9 upu) lub importu usług (zdefiniowanego w art. 2 pkt 9 upu). W tym przypadku beneficjent obowiązany jest do rozliczenia podatku z tytułu czynności opodatkowanej, tj. wystawienia faktury wewnętrznej, uwzględ-

nienia podatku z tytułu tej czynności w składanej deklaracji podatkowej oraz zapłaty podatku do urzędu skarbowego. Jeżeli VAT w projekcie jest kosztem kwalifikowalnym, rozliczony w ten sposób VAT może zostać wykazany we wniosku o płatność. W takiej sytuacji zdaniem IW badanie kwalifikowalności VAT nie może ograniczać się do zagadnień omówionych w podrozdziale 6.7 Wytucznych. Konieczne jest zbadanie następujących kwestii:

- 1) **Określenie kwoty podatku.** Ponieważ cena może być określona w walucie obcej, w tym celu należy określić moment powstania obowiązku podatkowego (w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – zgodnie z art. 20 upty; w przypadku importu usług – zgodnie z art. 19 upty, ze szczególnym uwzględnieniem art. 19 ust. 19 – 19b upty), przeliczyć podstawę opodatkowania z zastosowaniem właściwego kursu waluty obcej, zależnego od momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 31a upty) oraz zastosować właściwą stawkę podatku (w tym zakresie może być konieczna analiza wielu przepisów upty oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy).
- 2) **Rozliczenie podatku należnego.** W tym celu należy zbadać deklarację podatkową wraz z potwierdzeniem złożenia do urzędu skarbowego oraz oświadczeniem, iż deklaracja nie była korygowana lub stanowi ostatnią złożoną deklarację korygującą (jeżeli beneficjent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, powinien złożyć deklarację VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D) oraz część ewidencji VAT dotyczącą danego rodzaju czynności (wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importu usług). Czynność powinna być ujęta w ewidencji we właściwej kwocie, zaś całkowita wykazana w ewidencji kwota z tytułu czynności danego rodzaju powinna być zgodna z kwotą ujętą w odpowiedniej pozycji deklaracji. Należy także upewnić się, czy sprzedaż została rozliczona w deklaracji za właściwy okres (miesiąc lub kwartał), w którym powstał obowiązek podatkowy.
- 3) **Brak odliczenia podatku naliczonego.** W tym miejscu należy wyjaśnić, że jeżeli nabyty towar lub usługa ma służyć czynnościom opodatkowanym, wówczas dla podatnika VAT czynnego kwota podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importu usług – stanowi zarazem kwotę podatku naliczonego. Zależy zatem zbadać, czy w ewidencji VAT dotyczącej podatku naliczonego Beneficjent nie ujął kwoty podatku naliczonego z tytułu danej czynności.
- 4) **Zapłata podatku.** W tym celu należy zbadać dokonany przelew oraz porównać go z kwotą zobowiązania podatkowego wynikającą z deklaracji. Należy przy tym pamiętać, iż w przypadku deklaracji VAT-7D (deklaracja kwartalna, w przypadku składania której podatnik dokonuje zapłaty zaliczek za pierwszy i drugi miesiąc kwartału) kwota do zapłaty nie stanowi kwoty zobowiązania podatkowego. W niektórych przypadkach zapłatę zobowiązania podatkowego dokumentuje więcej, niż jeden przelew (dotyczy to w szczególności deklaracji VAT-7D, a także przypadków korygowania deklaracji przez podatnika, połączonego z obowiązkiem dopłaty). Ponadto zobowiązanie podatkowe może wygasnąć nie tylko przez zapłatę, ale także np. przez zaliczenie nadpłaty na poczet zobowiązania – w razie wątpliwości należy zażądać od beneficjenta wyjaśnienia i udokumentowania, iż takie przypadki miały miejsce.

3. Ocena kwalifikowalności podatku VAT

Podatek VAT jest trudnym do oceny kosztem, ponieważ to, czy beneficjent nabędzie prawo do obniżenia podatku VAT należnego o VAT naliczony, zależy od tego, czy dokona on opodatkowanych czynności z wykorzystaniem nabytych w ramach projektu towarów/usług/środków trwałych. Dopóki te czynności nie wystąpią – VAT może być kosztem kwalifikowanym.

O tym, czy te czynności wystąpiły, czy nie, przekonać się można dopiero po zrealizowaniu projektu – w okresie jego trwałości. Na tym etapie można z większym prawdopodobieństwem powiedzieć, że w związku z brakiem opodatkowanych czynności, podatek VAT nie jest możliwy do odzyskania. Ale już następnego dnia po kontroli beneficjent może tych czynności dokonać (np. wynająć część infrastruktury projektu) – VAT przestanie być kosztem kwalifikowanym.

Warto podkreślić, że ocena kwalifikowalności podatku VAT powinna być dokonywana w stosunku do podmiotu, na który wystawiane są/będą faktury dokumentujące poniesienie kosztów w projekcie – to ten podmiot będzie miał ewentualną możliwość odzyskania podatku VAT. Przepisy rozporządzeń unijnych stanowią ogólnie, że to podatek VAT nie może być możliwy do odzyskania (por. *Wstęp*) – bez względu na podmiot, którego ta możliwość dotyczy.

Ocena na etapie sprawdzania wniosku o dofinansowanie

Podjmując decyzję, czy zatwierdzić podatek VAT do kosztów kwalifikowalnych w projekcie, pracownicy danej instytucji powinni ocenić, czy istnieje ryzyko, że nabyte w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe wykorzystywane mogą być do opodatkowanych czynności.

W niektórych projektach ryzyko to nie wystąpi – w takich projektach nie wystąpią żadne przychody ze względu np. na ich charakter i przeznaczenie (np. nieodpłatne drogi publiczne, por. rozdział 2 pkt 1).

Ryzyko to nie wystąpi także w przypadku projektów, w których beneficjenci są zwolnieni podmiotowo z opodatkowania (por. rozdział 2 pkt 2), albo które wykorzystywane są wyłącznie do wykonywania czynności zwolnionych (np. w zakresie usług związanych z ochroną zdrowia por. rozdział 2 pkt 3). Poddać należy szczegółowej analizie podstawę prawną zwolnień wskazaną przez beneficjenta w uzasadnieniu wniosku o dofinansowanie.

We wszystkich pozostałych przypadkach należy zachować szczególną ostrożność. Pomimo bowiem deklaracji wyrażanych w oświadczeniu o kwalifikowalności VAT, beneficjent może dokonać czynności faktycznych, z którymi ustawa o podatku od towarów i usług wiąże nabycie prawa do odzyskania podatku. W wielu przypadkach beneficjenci popełniają błędy nieświadomie (np. nie zdają sobie sprawy, że wynajęcie niedużej powierzchni pod automat z kawą już umożliwia odzyskanie części podatku naliczonego albo przyjmują błędne założenie, że dopóki nie wykazują podatku VAT naliczonego w deklaracjach VAT, to ten podatek może być kosztem kwalifikowalnym). Podatek VAT w tych bardziej ryzykownych projektach powinien być szczegółowo sprawdzane na następnych etapach kontroli.

Na etapie oceny wniosku o dofinansowanie warto zwrócić uwagę na informacje przedstawiane przez beneficjenta w studiach wykonalności/biznesplanach. Jeśli w ww. dokumentach beneficjent zakłada uzyskanie dochodów – należy się upewnić, że odbędzie się to w wyniku czynności zwolnionych. W innych przypadkach VAT nie powinien być kosztem kwalifikowalnym (w tej części, w której projekt wykorzystywany jest do opodatkowanej sprzedaży).

Ocena na etapie sprawdzania wniosku o płatność

Zgodnie z minimalnym zakresem listy sprawdzającej do weryfikacji wniosku beneficjenta o płatność dla osi priorytetowych I-XIII, w przypadku zadeklarowania VAT jako wydatku kwalifikowalnego należy sprawdzić, czy zadeklarowanie we wniosku o płatność VAT jako wydatku kwalifikowalnego jest zgodne z informacjami zawartymi we wniosku o dofinansowanie/umowie o dofinansowanie (opisie projektu).

Z załączonych do wniosku o płatność dokumentów jednak nie wynika, czy beneficjent dokonywał czynności opodatkowanych. Szczególną ostrożność należy zachować, jeśli we wniosku o płatność beneficjent wykazał przychody z projektu. Należy się wtedy upewnić, że nie są to przychody związane z opodatkowanymi czynnościami.

Ocena na etapie kontroli na miejscu

Zgodnie z minimalnym zakresem kontroli w trakcie realizacji projektu (na miejscu), na zakończenie realizacji projektu oraz kontroli trwałości po zakończeniu realizacji projektu, w przypadku zadeklarowania VAT jako wydatku kwalifikowalnego należy sprawdzić:

- czy beneficjent nie dokonuje czynności opodatkowanych VAT z wykorzystaniem majątku wytworzonego w wyniku realizacji projektu oraz upewnić się, że nie nastąpiły okoliczności wpływające na kwalifikowalność,
- czy zadeklarowanie we wniosku o płatność VAT jako wydatku kwalifikowalnego jest zgodne z informacjami zawartymi we wniosku o dofinansowanie/umowie o dofinansowanie (opisie projektu).

Sprawdzenie to może odbywać się np. podczas oględzin – można sprawdzić, czy np. infrastruktura projektu nie jest wynajęta czy wdzierżawiona. Można też dokonać kontroli dokumentów podatkowych beneficjenta, o czym mowa w następnym podrozdziale.

Przykład z sektora nauki

W przypadku projektów współfinansowanych z PO LiŚ beneficjenci zobowiązani są do zachowania trwałości projektu przez 5 lat od zakończenia jego realizacji. W tym okresie może mieć miejsce zdarzenie, które wpłynie na ocenę prawa do odliczenia VAT od towarów i usług nabytych w ramach projektu, a konsekwencji na ocenę kwalifikowalności VAT w projekcie. Zdarzeniem takim może być w szczególności wykonanie przez beneficjenta czynności opodatkowanej VAT przy wykorzystaniu majątku nabytego lub wytworzonego w ramach projektu.

IW prosi o wskazówki, na jakie okoliczności należy zwrócić uwagę w toku kontroli na zakończenie projektu, aby móc przewidzieć możliwość wystąpienia w przyszłości przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, a w konsekwencji – uniknąć takich sytuacji.

Podpowiedzi

Jeśli towary/usługi/ trwałe środki nabyte w ramach projektu mogą być w jego okresie trwałości używane przez beneficjenta do wykonywania czynności opodatkowanych – nie jest możliwe wprowadzenie dobrych mechanizmów chroniących przed ryzykiem niekwalifikowalności podatku VAT. Nie będą takimi mechanizmami np. coroczne oświadczenia składane w okresie trwałości projektu (beneficjent może dokonać czynności opodatkowanych pomimo takiego oświadczenia). Nie można do końca przewidzieć zachowania i zamiarów beneficjenta.

W przypadku projektów, które mogą generować opodatkowaną sprzedaż i w których beneficjenci nie korzystają ze zwolnień, jedyną metodą prewencji może być tylko uświadomienie beneficjentów, że w okresie trwałości podlegać będą szczegółowej kontroli. Kontrola ta powinna obejmować m.in. opisane niżej zagadnienia księgowe.

Kontrola ksiąg/ewidencji

Kontrola księgowa jest trudna – upewnienie się, że beneficjent nie dokonuje opodatkowanych czynności z wykorzystaniem infrastruktury projektu wymagałoby przeprowadzenia pełnej kontroli podatkowej beneficjenta za okres realizacji i wdrażania projektu (do momentu ustania obowiązku utrzymywania trwałości projektu).

Podczas kontroli na miejscu dokonać można jednak czynności sprawdzających, które uprawdopodobniają tezę, że podatek VAT nie jest możliwy do odzyskania.

Jeśli beneficjent prowadzi księgi rachunkowe, można sprawdzić dekretację księgową na fakturze dokumentującej koszty poniesione w projekcie. Na dekretacji widzimy numery kont oraz księgowane na nich kwoty. Możemy sprawdzić, czy VAT jest księgowany odrębnie (jeśli nie – prawdopodobnie związany jest ze sprzedażą zwolnioną).

W przypadku odrębnego księgowania podatku VAT możemy poprosić beneficjenta o politykę rachunkowości (dokument, który opisuje m.in. numery i nazwy kont księgowych). Sprawdzamy w niej numer konta z dekretacji faktury – powinniśmy w polityce rachunkowości odszukać nazwę konta.

Jeśli okaże się, że np. VAT naliczony księgowany jest po stronie Wn konta pod nazwą „Rozrachunki z budżetami” (konto to może mieć np. nr 225), to oznacza, że beneficjent może odliczyć VAT naliczony od podatku VAT należnego. W takich wypadkach VAT nie powinien być kosztem kwalifikowalnym.

Beneficjenci mogą wprowadzać w swojej rachunkowości tzw. konta analityczne, w przypadku VAT mogą to być konta:

- Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT,
- Rozliczenie VAT należnego,
- Rozliczenie VAT naliczonego.

Szczególną uwagę należy zwrócić na to czy na koncie „Rozliczenie VAT naliczonego” nie są księgowane po stronie Wn kwoty podatku VAT z faktur dokumentujących poniesione wydatki kwalifikowalne – w takich wypadkach VAT nie powinien być kosztem kwalifikowalnym.

Podobną możliwość kontroli dają ewidencje. W ewidencji warto sprawdzić, czy beneficjent ma opodatkowaną sprzedaż, jeśli tak – to czy jest związana z infrastrukturą projektu.

Ewidencje mogą mieć dowolny układ formalny, pod warunkiem że przedstawiają dane niezbędne do ustalenia przedmiotu i podstawy opodatkowania (por. rozdz. 1 podrozdz. Ewidencje).

Poniżej przedstawiony jest krótki przykład dla beneficjenta – Szpitala Wojewódzkiego, który dokonał w ramach projektu następujących zakupów:

1. 13.06.2011 r. opłacił fakturę za zakup helikoptera (f-ra nr FVS111/232/11 na 1 000 000 zł netto),
2. 15.06.2011 r. opłacił fakturę za budowę lądowiska (f-ra nr FVS311.33/32/11 na 2 000 000 zł netto),
3. 18.06.2011 r. opłacił fakturę za zakup defibrylatora używanego w helikopterze (f-ra nr FVS19/2/11 na 100 000 zł netto).

Ewidencja VAT

W tej części beneficjent ewidencjonuje wszystkie zakupy, rozbiecie kwot zakupów nastąpi w następnych częściach

ZAKUP

Część I L.p.	Data zakupu	Numer dokumentu	Data otrzymania dokumentu	Dane kontrahenta
1.	04.05.2011 r.	FVS111/232/11	13.06.2011 r.	PZL Śmigło
2.	11.05.2011 r.	FVS311.33/32/11	15.06.2011 r.	BRUK Sp. z o.o.
3.	11.06.2011 r.	FVS19/2/11	18.06.2011 r.	HART LTD

W tej części beneficjent ewidencjonuje zakupy środków trwałych

Część II

W tej kolumnie beneficjent zaewidencjonował zakup helikoptera, budowy lądowiska i defibrylatora (kwoty przedstawione łącznie z VAT)

Zakupy środków trwałych										
	nie podlegające odliczeniu, zwolnione od ptu	opodatkowane stawką 0%	opodatkowane, związane ze sprzedażą zwolnioną i opodatkowaną				opodatkowane, związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną			
	kwota zł gr	kwota zł gr	netto	stawka VAT	kwota VAT	brutto	netto	stawka VAT	kwota VAT	brutto
	1 230 000,00									
	2 460 000,00									
	123 000,00									
Suma strony	3313000,00									
Z przeniesienia										
Razem (do przeniesienia)										

Uwaga: jeśli beneficjent przedstawi jakiegokolwiek zakupy dokonywane w ramach projektu w tej kolumnie, należy się upewnić, że proporcja sprzedaży jest stała

Uwaga: jeśli beneficjent przedstawi jakiegokolwiek zakupy dokonywane w ramach projektu w tej kolumnie, VAT nie powinien być kosztem kwalifikowalnym

W tej części beneficjent przedstawia pozostałe zakupy – środki obrotowe. Ponieważ szpital nie dokonuje sprzedaży towarów, ta część ewidencji jest w naszym przykładzie niewypełniona

Część II

Pozostałe zakupy									
	nie podlegające odliczeniu, opodatkowane stawką 0%, zwolnione od ptu	opodatkowane, związane ze sprzedażą zwolnioną i opodatkowaną				opodatkowane, związane wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną			
	kwota zł gr	netto	stawka VAT	kwota VAT	brutto	netto	stawka VAT	kwota VAT	brutto
Suma strony									
Z przeniesienia									
Razem (do przeniesienia)									

Przykładowy wzór ewidencji sprzedaży VAT

W trakcie kontroli okazało się, że zakupiony w ramach projektu helikopter został dwukrotnie wynajęty za 5000 zł netto.

W tej części przedstawiona jest lista dokumentów sprzedaży

Część I

L.p.	Data sprzedaży	Numer dokumentu	Data dokumentu	Dane kontrahenta
1.	13.09.2011	FVS/34/55/11	13.09.2011	Komitet wyborczy PZR
2.	14.09.2011	FVS/35/55/11	14.09.2011	Komitet wyborczy SiP

Część II

Sprzedaż opodatkowana									Sprzedaż zwolniona	Suma PTU
	Brutto	Stawka 0%	Stawka 3%		Stawka 8%		Stawka 23%			
			netto	ptu	netto	ptu	netto	ptu		
	12300,00						10000,00	2300,00		
Razem	12300,00						10000,00	2300,00		
Z przeniesienia										
Do przeniesienia										

Uwaga: jeśli w tych kolumnach beneficjent przedstawi jakiegokolwiek sprzedaż związaną z zakupioną w ramach projektu infrastrukturą, VAT nie powinien być kosztem kwalifikowalnym.

Wnioski:

Beneficjent użył helikoptera do wykonywania opodatkowanych czynności (najmu). Do ich wykonywania służyło także lądowisko. Błędnie wykazał zakupy w ewidencji (powinny być wykazane w kolumnie dotyczącej zakupów związanych z opodatkowaną sprzedażą). Wobec tego, VAT naliczony w fakturze za zakup helikoptera i budowę lądowiska nie powinien być kosztem kwalifikowalnym w projekcie.

4. Ankieta pomocna w ocenie kwalifikowalności podatku VAT

Brak przychodów w projekcie

W związku z brakiem opodatkowanych czynności, nie występuje podatek VAT należny – nie ma więc od czego odliczyć podatku naliczonego. Podatek VAT zatem może być kosztem kwalifikowalnym. Jeżeli przedmiot inwestycji został/zostanie nieodpłatnie przeniesiony na inny podmiot, podatek VAT należny także nie wystąpi.

1. Czy w projekcie wystąpiły/wystąpią jakiekolwiek czynności opodatkowane?

TAK

☐

Przejdź do następnego punktu ankiety.

NIE

☐

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym

Zwolnienia

Władztwo publiczne

2. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury jest organem władzy publicznej albo urzędem obsługującym ten organ i realizując/wdrażając projekt działa w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla których został powołany?

Uwaga: jeśli ww. działanie realizowane jest na podstawie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilno – prawnych, należy zaznaczyć NIE i przejść do punktu 3 ankiety.

TAK

☐

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym

NIE

☐

Przejdź do następnego punktu ankiety

Zwolnienie ze względu na obrót

3. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury jest zwolniony od podatku?

TAK

☐

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym

NIE

☐

Przejdź do następnego punktu ankiety

Zwolnienia przedmiotowe

W przypadku czynności zwolnionych podatek VAT należny nie występuje – w związku z tym nie ma możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego i podatek ten może być kosztem kwalifikowalnym. Np. projekty, w których występują wyłącznie usługi edukacyjne lub z zakresu ochrony zdrowia nie generują opodatkowanej sprzedaży..

4. Czy podmiot, na który wystawiono/wystawione będą faktury dokonuje w projekcie wyłącznie czynności zwolnionych?

TAK

☐

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym

NIE

☐

Przejdź do następnego punktu ankiety

Projekt częściowo nie generuje przychodów, lub częściowo wykorzystywany jest do czynności zwolnionych

5. Czy projekt częściowo nie generuje przychodów (w przypadku braku czynności opodatkowanych: np. sprzedaży albo sprzedaży zwolnionej), a w pozostałej części występuje przychód?

TAK

☐

Podatek VAT może być kosztem kwalifikowalnym **w części**, w jakiej projekt nie generuje przychodów (w części, w której przychody w ogóle nie wystąpiły lub wystąpiły czynności zwolnione od podatku)

NIE

☐

Przejdź do następnego punktu ankiety

Beneficjent (podmiot, na który wystawiono faktury) wykorzystuje nabyte w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych

Jeżeli nabywane w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe służą do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych – część podatku VAT może być kosztem kwalifikowalnym – w proporcji do czynności, w stosunku do których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (**o ile ta proporcja jest stała**).

6. Czy nabyte w ramach projektu towary/usługi/środki trwałe są wykorzystywane do wykonywania czynności zarówno zwolnionych, jak i opodatkowanych?

TAK

☐

Tylko część podatku VAT może być kosztem kwalifikowalnym – w proporcji do czynności, w stosunku do których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego – **o ile proporcja jest stała**.

NIE

☐

Podatek VAT nie może być kosztem kwalifikowalnym w projekcie.

