

**Uchwała 221 /2015**  
**Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego**  
**z dnia 15 października 2015 r.**

**w sprawie projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników**

Po rozpatrzeniu, na wniosek Ministra Finansów (pismo nr PT3.8100.25.11.2015.LPJ.267), projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, Rada Główna Nauki i Szkolnictwa Wyższego, zgodnie stosownie do art. 45 ust. 3 pkt. 2 ustawy z dnia 27 lipca 2005 roku - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r. poz. 572 z późn. zm.), uchwala co następuje:

Rada zgłasza następujące uwagi do projektu rozporządzenia:

**UWAGI OGÓLNE**

Zasada neutralności podatku VAT, której kluczowym elementem jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest fundamentem konstrukcji tego podatku dlatego wszystkie rozwiązania, które tego prawa dotyczą powinny być konstruowane z wyjątkową rozwagą. Z tego względu nie można tracić z pola widzenia regulacji zawartych w przepisach Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dn. 26.11.2006r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. W odniesieniu do przedmiotu regulacji objętego projektem rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników szczególne znaczenie mają przepisy art. 173 – 177 Dyrektywy.

Zgodnie z art. 174 Dyrektywy proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot:

- a) w liczniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 i 169;
- b) w mianowniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.

W obu przywołanych przepisach Dyrektywa odwołuje się do obrotu. Uzupełnieniem tych regulacji jest kolejne zdanie wskazanego przepisu, zgodnie z którym „Państwa członkowskie mogą uwzględnić w mianowniku wysokość subwencji innych niż subwencje bezpośrednio związane z ceną dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 73”. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia uczelni, które otrzymują w formie dotacji środki nie tylko przeznaczone na ich funkcjonowanie, ale np. przeznaczone na pomoc materialną dla studentów. Środki te nie spełniają kryterium uznania ich za obrót, bowiem uczelnia ani nie decyduje o ich przeznaczeniu, ani tym bardziej nie może ich wykorzystać na własną działalność. Uczelnia pełni tu rolę swego rodzaju „pośrednika” w przekazaniu środków z budżetu państwa do ostatecznych odbiorców (studentów czy doktorantów).

**W opinii RGNiSW uwzględnienie tego rodzaju środków w obliczaniu proporcji, o której mowa w §1 Projektu Rozporządzenia nie tylko będzie więc prowadzić do zafalszowania rzeczywistych proporcji obrotu, ale będzie też naruszać powołane przepisy dyrektywy.**

### **UWAGI SZCZEGÓŁOWE**

Projekt rozporządzenia w § 1 i 5 stanowi, że w przypadku uczelni publicznych jako sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności dla celów obliczenia podatku naliczonego uznaje się wskaźnik  $X$  według wzoru:

$$X = \frac{A * 100}{A + F}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

$X$  — proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

$A$  — roczny obrót uczelni publicznej z działalności gospodarczej,

$F$  — sumę otrzymanych przez uczelnię publiczną środków finansowych obejmującą:

- 1) dotacje oraz inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację zadań wskazanych w art. 94 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. — Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U z 2012 r. poz. 572, z późn. zm. 4), oraz
- 2) środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac

rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

RGNiSW, po konsultacjach z przedstawicielami uczelni, uwzględniając argumenty i uwagi kwestorów dużych uczelni oraz biorąc pod uwagę konsekwencje dla finansów tych jednostek, m.in. na skutek trudności interpretacyjnych w stosowaniu zawartego w Projekcie wzoru na obliczenie wskaźnika X proponuje następujące zmiany:

I) Poszerzenie zbioru podmiotów do, których odnosi się przedmiotowa regulacja poprzez odwołanie do wszystkich szkół wyższych a nie tylko uczelni publicznych. Wymaga to zmiany w §5 ust.1 zdanie pierwsze poprzez skreślenie słowa „publicznej”.

II) Uwzględniając sugestie zmierzające do ograniczenia niepewności w interpretacji przepisów Rozporządzenia postulujemy korektę w odniesieniu do zmiennej F we wzorze i zapisanie ich w następujący sposób:

- 1) **dotacje otrzymane na dany rok na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 pkt. 1-6, 8, 9 i 11 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012r. poz. 572, z późn. zm.), oraz**
- 2) **środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów w danym roku, wymienione w art. 18 ust 1. pkt 1 i 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249).**

III) Po konsultacjach z przedstawicielami instytutów badawczych i instytutów naukowych Polskiej Akademii Nauk proponujemy zmiany w §6 ust.1 poprzez zastąpienie obecnego brzmienia następującym:

**„1. W przypadku instytutu badawczego, działającego na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U.2015 1095t.j) oraz instytutu naukowego Polskiej Akademii Nauk, działających na podstawie ustawy o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. 1082t.j), jako sposobu określania proporcji, o której mowa w §1 pkt.1, uznaje się sposób ustalony według wzoru:**

$$X = \frac{A * 100}{(A + B)}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

**x** – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

**A** – roczny obrót instytutu z działalności gospodarczej

**B** – środki na finansowanie nauki w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 roku o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na realizację badań podstawowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej.

**2. Środki oznaczone symbolem B nie obejmują środków przeznaczonych na:**

1) działania związane z komercjalizacją wyników badań naukowych i prac rozwojowych, polegające na analizie potrzeb rynku, stanu techniki, możliwości ochrony patentowej efektów tej działalności oraz opracowaniu projektów komercjalizacji

2) nabycie towarów lub 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;

3) finansowanie wspólnych badań lub prac rozwojowych w części przekazywanej przez instytut innym podmiotom”.

IV) Proponujemy także nowe brzmienie § 7 projektu:

„§ 7 W przypadkach, o których mowa w § 3-6, podmioty mogą przyjąć dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy”.

#### **UZASADNIENIE UWAG SZCZEGÓŁOWYCH:**

Zaproponowany w projekcie Rozporządzenia sposób określania proporcji, w odniesieniu do działalności uczelni, instytutów badawczych czy instytutów naukowych PAN jest niejednoznaczny i z pewnością stworzy wiele problemów zarówno interpretacyjnych, jak i związanych z jego stosowaniem. Samo pozyskanie informacji z obecnie wykorzystywanych systemów finansowo-księgowych, przy tak ustalonej metodyce i sposobie określania proporcji wymagałoby znacznych nakładów, w tym finansowych na dostosowanie tych systemów do nowych przepisów.

Wobec powyższego oraz uwzględniając uwagi sformułowane na wstępie RGNiSW uznaje za celowe uprościć ustalanie proporcji, tak aby w oparciu o dotychczas stosowane rozwiązania i metody raportowania można było obiektywnie, bezspornie i stosunkowo prosto ustalić sposób określania proporcji, o której mowa w projekcie Rozporządzenia a także aby były one zgodne z przepisami Dyrektywy 112/2006.

W odniesieniu do uczelni postulujemy, aby wielkość środków finansowych, dotacji, itp. związanych z ich działalnością niegospodarczą (w rozumieniu przepisów VAT) ustalać na podstawie rzeczywistego wykorzystania tych środków, tj. w ujęciu memoriałowym, a nie w ujęciu kasowym, jak to wynika z Projektu Rozporządzenia. Do takich właśnie rozliczeń przygotowane są systemy finansowo-księgowe uczelni. Uczelnie bowiem są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości, której jedną z nadrzędnych zasad jest zasada memoriału.

Za rezygnacją z metody kasowej przemawiają również obowiązujące zasady dotyczące finansowania nauki. Finansowanie prowadzonych projektów wygląda tak, że uczelnia otrzymuje od instytucji finansującej środki finansowe na realizację konkretnych zadań w formie zaliczki, z której należy się rozliczyć na podstawie rzeczywiście poniesionych kosztów powstałych w związku z realizacją tych zadań, a niewykorzystane środki zwrócić do instytucji finansującej. Zatem przepływy finansowe uczelnia - instytucja finansująca związane z realizacją projektu, mają charakter dwustronny. Zdarza się, że w jednym roku uczelnia otrzymuje środki, a w następnym roku jest zobowiązana niewykorzystane środki zwrócić. Kwestia ta powinna być odpowiednio uwzględniona po przeprowadzeniu analiz odnośnie instytutów badawczych i instytutów naukowych PAN.

Proponujemy, aby do ustalania proporcji opierać się na już funkcjonujących sprawozdaniach, np. w powiązaniu ze sprawozdaniem z wykonania planu rzeczowo-finansowego, który to plan uczelnia publiczna jest zobowiązana sporządzać w oparciu o § 2 ust 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych. Poza tym sprawozdanie to jest raportowane do systemu POLON, a dane w nim zawarte pochodzą ze sprawozdania finansowego uczelni, które podlega badaniu przez biegłych rewidentów.

Ponadto widzimy konieczność doprecyzowania poszczególnych zmiennych składających się na proporcję w zakresie ustalenia jakie dokładnie dotacje (kwoty) powinny być brane pod uwagę przy określaniu zmiennej F w mianowniku wzoru zaproponowanego w Projekcie Rozporządzenia.

Sposób prowadzenia badań naukowych w formie konsorcjów naukowych, w których lider konsorcjum jest pośrednikiem w rozliczaniu dotacji (przekazuje zaliczki partnerom), pomiędzy członkami konsorcjum, przemawia również za przyjęciem zaproponowanych przez RGNiSW rozwiązań. W szczególności określanie proporcji na podstawie faktycznie wykorzystanych przez jednostkę środków finansowych, niweluje ryzyko uwzględniania przez lidera projektu w mianowniku wzoru obliczania proporcji tej części otrzymanych środków finansowych, które w praktyce przeznaczone są na zadania realizowane przez partnerów konsorcjum, i których lider nie jest faktycznym beneficjentem, a tylko redystrybuującym środki pieniężne. W efekcie nie można ich uznać za związane w jakikolwiek sposób z działalnością prowadzoną bezpośrednio przez lidera. Podkreślić należy, że tego rodzaju rozliczenia nie są wyjątkiem, ale stanowią powszechny sposób redystrybucji środków w ramach realizacji projektów.

Zaproponowana powyżej zmiana, m. in. rezygnacja z metody kasowej na rzecz określania wartości środków finansowych na podstawie ich rzeczywistego wykorzystania (memoriał), upraszcza metodologię określania proporcji, a także zapobiega uwzględnianiu w wyliczeniu środków przekazywanych partnerom lub podlegającym zwrotowi, a także ułatwia weryfikację poprawności dokonanych obliczeń, ponieważ dane wykorzystane przy obliczaniu proporcji będzie można porównać i zweryfikować ze sprawozdawczością finansową uczelni, w tym z jej podstawowym dokumentem tj. sprawozdaniem z wykonania planu rzeczowo-finansowego.

Proponujemy też wykluczenie ze wzoru na obliczanie proporcji dotacji o charakterze inwestycyjnym oraz dotacji na fundusz pomocy materialnej dla studentów i doktorantów. Uwzględnianie dotacji inwestycyjnych przy ustalaniu wartości zmiennej F wzoru na określenie proporcji prowadziłoby do dużych wahań wartości takiej proporcji pomiędzy poszczególnymi latami. Natomiast w przypadku dotacji na fundusz pomocy materialnej dla studentów i doktorantów uczelnia zajmuje się jedynie dystrybucją środków przeznaczonych dla studentów i doktorantów (analogicznie jak lider w projekcie).

W uzasadnieniu do Projektu Rozporządzenia uznano, że najbardziej odpowiadający specyfice działalności uczelni do wyznaczenia proporcji jest „stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej do sumy otrzymanych środków finansowych na „nieodpłatną” działalność dydaktyczną uczelni oraz prowadzenie badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT”.

Ocena czy dany projekt badawczy wykonywany jest w ramach działalności gospodarczej czy poza tą działalnością w momencie podejmowania badań nie zawsze jest możliwa. Badania naukowe dzieli się na badania podstawowe, badania stosowane, badania przemysłowe oraz prace rozwojowe, w zależności od stopnia zgromadzonej wiedzy na dany temat oraz praktycznych możliwości wykorzystania tej wiedzy. Ten podział w pewien sposób koresponduje z możliwościami komercyjnego wykorzystania efektów prowadzonych badań i pozwala ocenić związek prowadzonych badań z działalnością gospodarczą. Jednakże przywołana klasyfikacja badań naukowych ma bardzo umowny czy wręcz płynny charakter, gdyż wyniki prac w ramach projektu mogą prowadzić do zmiany klasyfikacji realizowanych badań, wobec czego taka klasyfikacja może mieć wyłącznie charakter pomocniczy przy ocenie podatkowego charakteru badań. W trakcie prowadzenia badań często następuje zmiana ich klasyfikacji. Z upływem czasu pojawia się coraz więcej argumentów przemawiających za komercyjnym charakterem badań (np. zainteresowanie przedsiębiorców na targach, otrzymane listy intencyjne, podpisane umowy itp.), które w konsekwencji przemawiają za koniecznością weryfikacji wcześniej dokonanej oceny w kwestii komercyjności tych badań. Jednakże od 2016 r. zmiana oceny, co do komercyjnego charakteru prowadzonych badań w jedną jak i w drugą stronę może również wpłynąć na wartość oszacowania sposobu określania proporcji. Istotne jest, że jak wskazano wcześniej, może mieć ona charakter wsteczny. To w konsekwencji zwiększa ryzyko finansowe badań naukowych i potencjalne koszty związane z ich prowadzeniem (zmiana kwalifikowalności podatku VAT) . Oprócz problemów związanych ze zmianą kwalifikowalności VAT w ujęciu Projektu Rozporządzenia, pojawi się ryzyko, że z uwagi na zmianę charakteru dotacji zmieni się wartość proporcji (prewspółczynnika). Możliwość zmiany wartości proporcji, oznaczać będzie konieczność dokonania korekt odliczonego podatku w deklaracjach VAT oraz konieczność zwrotu nieodliczonego wcześniej podatku do instytucji finansujących wraz z należnymi odsetkami, co stwarza dodatkowe zagrożenie finansowe dla uczelni publicznej.

Zatem arbitralne i dokładne określenie tego, jakie dotacje mają wejść do zmiennej F mianownika proporcji, ograniczyłoby ten rodzaj ryzyka. W związku z tym, że ocena taka nie opierałaby się na powszechnie przyjętych, ściśle określonych i mierzalnych kryteriach aby zabezpieczyć się przed skutkami odmiennej oceny stanu faktycznego przez organy skarbowe, podatkowa ocena tego, czy dana dotacja dotyczy działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy VAT, powinna zostać potwierdzona w drodze indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. To w konsekwencji przemawia za tym, aby wyraźnie, arbitralnie określić, które dokładnie dotacje (środki finansowe) powinny być przypisane poszczególnym składnikom proporcji, a przypisanie to powinno mieć charakter trwały (nie powinno być zmieniane wraz ze zmianą przeznaczenia, gdyż skutkowałoby to zarówno odpowiednią liczbą korekt wpływających na wielkość proporcji, a co za tym idzie przekładałoby się na mnogość korekt deklaracji VAT i korekt rozliczeń z grantodawcami w związku ze zmianą kwalifikowalności wydatków).

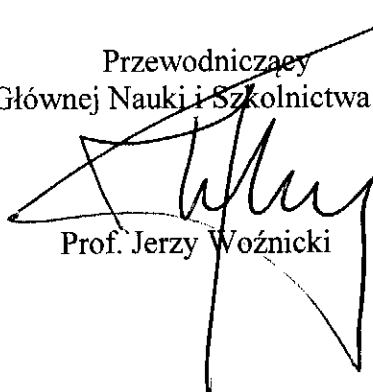
Zaproponowana przez Radę Główną zmiana zmierzająca do ograniczenia środków na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów w danym roku, wymienionych w art. 18 ust 1. pkt 1 i 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) jest zgodna z uzasadnieniem MF do Projektu Rozporządzenia (środki przeznaczone są na realizację zadań nie mieszczących się w działalności gospodarczej) i jednoznaczna.

**Należy zwrócić uwagę, że nawet przy uwzględnieniu przez MF proponowanych przez RGNiSW zmian same uczelnie publiczne będą musiały zmierzyć się z problemem utraty części środków na prowadzenie działalności operacyjnej. Tym samym proponowany sposób obliczania wskaźnika proporcji działa niekorzystnie na możliwość odzyskiwania podatku VAT przez ww. podmioty. Tym samym niezbędne będą dodatkowe źródła finansowania działalności zabezpieczone z budżetu Państwa poprzez wzrost dotacji podstawowej. Według przeprowadzonych szacunków w konsekwencji stosowania sposobu naliczania proporcji możliwość odzyskania podatku VAT przez uczelnie publiczne zmniejszy się w granicach 70%-80% w stosunku do obecnej sytuacji, a co za tym idzie powstanie luka w finansowaniu uczelni (nawet o kilka milionów zł w przypadku dużych uczelni). Biorąc pod uwagę fakt, że w coraz większej liczbie projektów realizowanych przez uczelnie wymagany jest własny wkład finansowy to w**



powiązaniu z niekorzystną dla uczelni nowelizacją przepisów dotyczących podatku VAT brak dodatkowych środków z budżetu państwa rekompensujących powyższe niedobory, przy utrzymaniu realizowanych zadań, powodować będzie ujemne wyniki finansowe uczelni publicznych, a także problemy z ich bieżącą płynnością. Dodatkowo ograniczony zostanie też udział uczelni w wykorzystaniu środków unijnych programu POIR, który przewiduje wkład własny nie mniejszy niż 20%, na który nie można przeznaczyć dotacji podstawowej bowiem ta przeznaczona jest na ściśle określone cele. Biorąc to pod uwagę pożądanym rozwiązaniem byłoby pozostawienie w zmiennej F wyłącznie środków na finansowanie nauki wymienionych w art. 18 ust 1 pkt. 1 i 3 ustawy o ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249) z pominięciem dotacji otrzymanej na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 pkt. 1-6, 8, 9 i 11 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012r. poz. 572, z późn. zm.).

Przewodniczący  
Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego



Prof. Jerzy Woźnicki