

*Załącznik nr 1 do uchwały nr
Zarządu Województwa
Zachodniopomorskiego
z dnia 16.05.2013 r.*

*Pan Jacek Podolski
NZOZ „MEDITEST. Diagnostyka
Medyczna” Jacek Podolski
ul. B.
XX-XXX S.*

WWRPO.VIII.3162.96.2012.MN

DECYZJA
Nr WWRPO/17/W/2013

podjęta w dniu 16 maja 2013 r. przez Zarząd Województwa Zachodniopomorskiego
w osobach:

Olgiard Geblewicz - Marszałek Województwa Zachodniopomorskiego,
Andrzej Jakubowski - Wicemarszałek Województwa Zachodniopomorskiego,
Wojciech Drożdż - Wicemarszałek Województwa Zachodniopomorskiego,
Anna Mieczkowska - Członek Zarządu Województwa Zachodniopomorskiego

Na podstawie art. 25 pkt 1, art. 26 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm.) oraz art. 41 ust. 2 pkt 4 i art. 46 ust. 2a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. 2001 r., Nr 142, poz. 1590 ze zm.) oraz art. 207 ust. 1 pkt 2,3, ust. 9 i ust. 12 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2009 r., Nr 157, poz. 1240 ze zm.) oraz art. 138 § 1 pkt 2 z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeksu postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267 t.j. ze zm.)

po rozpatrzeniu wniosku Beneficjenta, Jacka Podolskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej „MEDITEST. Diagnostyka Medyczna” Jacek Podolski, z siedzibą w S. przy ul. B., o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej decyzją Zarządu Województwa Zachodniopomorskiego nr WWRPO/9/W/2013 z dnia 27 lutego 2013 r. zobowiązującą do zwrotu środków otrzymanych w ramach umowy nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 z dnia 25 lutego 2010 r. na realizację projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w Szczecinie o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej” w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego 2007-2013

- uchyla w całości decyzję administracyjną Zarządu Województwa Zachodniopomorskiego z dnia 27 lutego 2013 r. nr WWRPO/9/W/2013
- orzeka zwrot od Beneficjenta – Jacka Podolskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą: Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej „MEDITEST. Diagnostyka Medyczna” Jacek Podolski, z siedzibą w S. przy ul. B., środków otrzymanych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego 2007-2013, na podstawie umowy o dofinansowanie nr UDA-

RPZP.01.01.03-32-001/09-00 z dnia 25 lutego 2010 r. na realizację projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w S. o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej”, w wysokości 35 400,74 zł (słownie: trzydzieści pięć tysięcy czterysta złotych 74/100) wraz z odsetkami jak dla zaległości podatkowych, w tym:

- 1) na rachunek bankowy Instytucji Zarządzającej Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Zachodniopomorskiego, tj. Zarządu Województwa nr 35 1020 4795 0000 9002 0210 4768 dotyczący środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego:
 - kwotę należności głównej w wysokości: 30 090,63 zł (słownie: trzydzieści tysięcy dziewięćdziesiąt złotych 63/100);
 - kwotę odsetek określonych jak dla zaległości podatkowych od kwoty 30 090,63 zł liczonych od dnia 4 października 2010 r. (data przekazania środków) do dnia dokonania całkowitej zapłaty należności głównej.
- 2) na rachunek bankowy Instytucji Zarządzającej Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Zachodniopomorskiego, tj. Zarządu Województwa nr 57 1020 4795 0000 9802 0108 3831 dotyczący środków współfinansowania w części budżetu państwa:
 - kwotę należności głównej w wysokości: 5 310,11 zł (pięć tysięcy trzysta dziesięć złotych 11/100);
 - kwotę odsetek określonych jak dla zaległości podatkowych liczonych od kwoty 5 310,11 zł od dnia 4 października 2010 r. (data przekazania środków) do dnia dokonania całkowitej zapłaty należności głównej

w terminie 14 dni od dnia doręczenia niniejszej decyzji.

Uzasadnienie

Beneficjent – Jacek Podolski prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej „MEDITEST. Diagnostyka Medyczna” Jacek Podolski, z siedzibą w S. przy ul. B., dnia 25 lutego 2010 r. zawarł z Województwem Zachodniopomorskim, reprezentowanym przez Zarząd Województwa Zachodniopomorskiego, pełniącym na podstawie art. 25 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm., zwana dalej: u.z.p.p.r.) rolę Instytucji Zarządzającej Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2007 – 2013 (zwaną dalej: IZ RPO WZ), umowę o dofinansowanie nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 na realizację projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w S. o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej” (zwana dalej: umową), Oś priorytetowa 1 „Gospodarka – Innowacje – Technologie”, Poddziałanie 1.1 „Wzrost konkurencyjności przedsiębiorstw poprzez innowacyjne inwestycje”, Poddziałanie 1.1.3 „Inwestycje MSP w nowe technologie”. Dodatkowo pomiędzy Beneficjentem a IZ RPO WZ zostały zawarte następujące aneksy do Umowy: UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-01 z dnia 17 czerwca 2010 r. oraz UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-02 z dnia 29 listopada 2010 r.

Beneficjent składając wniosek o dofinansowanie w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2007-2013 (zwanego dalej: RPO WZ) oświadczył, że nie może odzyskać poniesionego w ramach realizacji dofinansowanego projektu podatku od towarów i usług, jednocześnie zobowiązał się do zwrotu zrefundowanej w ramach projektu części poniesionego podatku VAT, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 (Dz. U. z 2011 r., Nr 177 poz. 1054 t.j. ze zm., zwana dalej u.p.t.u.). Za „odzyskanie” podatku VAT należy rozumieć odliczenie go od podatku VAT należnego lub zwrot w określonych przypadkach, według warunków ściśle określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku.

Ponadto Beneficjent zobowiązał się do składania do IZ RPO WZ aktualizacji oświadczenia dotyczącego kwalifikowalności VAT w terminie do dnia 31 grudnia każdego roku przez okres od dnia zawarcia umowy o dofinansowanie do 5 lat od zakończenia realizacji projektu (§ 4 ust. 5 umowy).

Z uwagi na niewypełnienie powyższego obowiązku, pismem z dnia 14 kwietnia 2011 r., IZ RPO WZ wezwała Beneficjenta do przedłożenia przedmiotowego dokumentu za rok 2010.

Niemniej jednak Beneficjent dopiero w dniu 23 maja 2011 r. (wpływ do Wydziału Wdrażania Regionalnego Programu Operacyjnego), naruszając tym samym przewidziane w umowie oraz Wytucznych procedury, przedłożył oświadczenie o kwalifikowalności VAT za rok 2010.

Następnie, z uwagi na nie przedłożenie w terminie przewidzianym w umowie, oświadczenia o kwalifikowalności VAT za rok 2011, IZ RPO WZ pismem z dnia 27 stycznia 2012 r. wezwała Beneficjenta do wypełnienia obowiązku wynikającego z § 4 ust. 5 Umowy.

W przedłożonym po terminie oświadczeniu, z dnia 6 lutego 2012 r., Beneficjent poinformował, iż jest czynnym płatnikiem podatku VAT od czerwca 2009 r., w związku z prowadzeniem działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług tj. działalność w zakresie prowadzenia badań weterynaryjnych oraz badań próbek DNA w celu ustalenia ojcostwa. Dodatkowo oświadczył, że wszystkie zakupy realizowane w ramach projektu dokonywane były w związku ze sprzedażą na stawce podatku VAT zwolnionej z zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a wydatki poniesione w ramach projektu mają odzwierciedlenie w Ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w wartości brutto. W związku tym wszystkie faktury VAT wystawione w związku z realizacją projektu nie są ujęte w rejestrze VAT.

Pismem z dnia 7 maja 2012 r. IZ RPO WZ poinformowała Beneficjenta, iż nie ujął on w ramach powyższego oświadczenia wszystkich wydatków projektu, w ramach których poniesiono koszt podatku od towarów i usług uznany przez IZ RPO WZ za kwalifikowany do objęcia wsparciem jako niemożliwy do odzyskania. Beneficjent w ramach realizowanego projektu, nabył również nieruchomość, a także przeprowadził szereg prac budowlanych związanych z jej adaptacją na potrzeby prowadzonej działalności. O ile w ramach Zadania nr 1 Wydatku nr 1 „Zakup spółdzielczego prawa własności dwóch lokali użytkowych przy ul. B. w S. o łącznej pow. 269,04 m²” nie poniesiono kosztów podatku VAT, to w ramach Wydatku nr 2 „Zakup robót ogólnobudowlanych i instalacyjnych celem adaptacji zakupionych nieruchomości (roboty ogólnobudowlane, instalacje wodno-kanalizacyjna, elektryczna oraz wentylacja mechaniczna i klimatyzacja)”, Beneficjent, uznając brak możliwości odzyskania poniesionego podatku od towarów i usług, przedstawił do rozliczenia w całości koszt poniesionego podatku w wysokości 73 751,57 zł jako kwalifikowany do objęcia wsparciem. Beneficjent wskazał, że ww. środek trwały służy do wykonywania zarówno czynności opodatkowanych jak i zwolnionych z podatku VAT. Biorąc pod uwagę powyższe, IZ RPO WZ uznała, że działając na podstawie art. 90 u.p.t.u., wskazującego na możliwość częściowego odliczenia podatku od towarów i usług, Beneficjent ma możliwość odzyskania części podatku od towarów i usług naliczonego w związku z przeprowadzonymi w ramach realizacji projektu robotami ogólnobudowlanymi, z uwagi na fakt prowadzenia opodatkowanej działalności w lokalu nabytym w ramach realizacji projektu. Ponadto IZ RPO WZ wskazała również Beneficjentowi na możliwość dokonania korekty kwot odliczonego podatku z uwzględnieniem proporcji, zgodnie z art. 90 ust. 2 u.p.t.u. uwzględniając rzeczywiste dane dotyczące obrotów osiągniętych z prowadzonej działalności gospodarczej przez podatnika, po zakończeniu roku w którym przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W odpowiedzi na powyższe, Beneficjent, w piśmie z dnia 23 maja 2012 r. wyjaśnił, iż w okresie realizacji przedmiotowego projektu, tj. w latach 2009 i 2010 świadczył usługi zwolnione z podatku VAT. Ponadto wskazał, że z uwagi na wejście w życie z dniem 1 stycznia 2011 r. (ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie przepisów od towarów i usług, Dz. U. 2010 nr 226 poz. 1476), nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, usługi badań próbek DNA w celu ustalenia ojcostwa oraz przeprowadzania badań weterynaryjnych podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W opinii Beneficjenta, zmiana przepisów u.p.t.u., w wyniku której został nałożony obowiązek opodatkowania podatkiem VAT usług z zakresu badań DNA w celu ustalenia ojcostwa i przeprowadzania badań weterynaryjnych, nastąpiła na długo po zakończeniu projektu unijnego realizowanego przez Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej „MEDITEST. Diagnostyka Medyczna” Jacek Podolski, w związku z powyższym ww. korekta nie miała miejsca, a korekty deklaracji złożone przez Beneficjenta za lata 2009, 2010 i 2011 dotyczyły jedynie wartości amortyzacji, a przez to wartości kosztów uzyskania przychodów i dochodów. Beneficjent wyjaśnił również, że jedynie omyłkowo w oświadczeniu dotyczącym statusu podatnika od towarów i usług z dnia 6 lutego 2012 r., nie wskazał wydatków na zakup robót ogólnobudowlanych i instalacyjnych związanych z adaptacją nieruchomości. W poprawionym oświadczeniu z dnia 23 maja 2012 r. Beneficjent ujął wszystkie wydatki projektu, w ramach których poniesiono koszt podatku od towarów i usług uznany przez IZ RPO WZ za kwalifikowany do objęcia wsparciem jako niemożliwy do odzyskania oświadczając, iż podatek ten nie był odliczany.

W odpowiedzi, IZ RPO WZ, odnosząc się do przedłożonych przez Beneficjenta wyjaśnień, pismem z dnia 13 listopada 2012 r., podtrzymała swoje stanowisko wskazujące na możliwości odzyskania przez Beneficjenta podatku VAT naliczonego w ramach wydatków na roboty

ogólnobudowlane szczegółowo je uzasadniając oraz wezwała Beneficjenta do zwrotu środków wykorzystanych z naruszeniem procedur.

Z uwagi na bezskuteczny upływ terminu wskazanego w ww. wezwaniu, z dniem 30 listopada 2012 r. wobec Beneficjenta wszczęte zostało postępowanie administracyjne w przedmiocie zwrotu środków z tytułu płatności dokonanych w ramach RPO WZ na podstawie umowy o dofinansowanie nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00. Jednocześnie Beneficjent został poinformowany o możliwości złożenia dowodów, wyjaśnień, zastrzeżeń. Dodatkowo postanowieniem z dnia 20 grudnia 2012 r. IZ RPO WZ wydłużyła termin na zakończenie postępowania administracyjnego w przedmiocie zwrotu środków z tytułu dokonanych płatności, z uwagi na terminy przewidziane na zapoznanie się przez Beneficjenta z zebranych w sprawie materiałem dowodowym oraz umożliwienie wypowiedzenia się co do zgromadzonych materiałów. Beneficjent za pośrednictwem swojego pełnomocnika, dnia 20 grudnia 2012 r., zapoznał się z aktami zgromadzonymi w sprawie. Nadto, Beneficjent został poinformowany odrębnym pismem o zamiarze zakończenia postępowania w przedmiotowej sprawie oraz pouczony o prawach wynikających z art. 10 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 ze zm., zwanej dalej k.p.a.).

W dniu 27 lutego 2013 r. Zarząd Województwa Zachodniopomorskiego podjął decyzję nr WWRPO/9/W/2013 orzekającą zwrot od Beneficjenta Jacka Podolskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą: Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej „MEDITEST. Diagnostyka Medyczna” Jacek Podolski, z siedzibą w S. przy ul. B., środków otrzymanych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2007-2013, na podstawie umowy o dofinansowanie nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 na realizację projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w S. o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej”.

Pismem z dnia 13 marca 2013 r. (doręczonym dnia 18 marca 2013 r.) pełnomocnik Beneficjenta wniósł o ponowne rozpatrzenie sprawy rozstrzygniętej przedmiotową decyzją.

We wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, Beneficjent za pośrednictwem swojego pełnomocnika, zarzucił IZ RPO WZ wydanie decyzji:

- a) wskutek błędnej interpretacji przepisów art. 91 u.p.t.u., co doprowadziło w opinii pełnomocnika Beneficjenta, do niezgodnego z rzeczywistością uznania, że podatek naliczony zawarty w wydatkach poniesionych przez Skarżącego miał charakter kosztu niekwalifikowalnego;
- b) po przeprowadzeniu postępowania w toku którego dopuszczono się naruszeń przepisów postępowania, w tym w szczególności regulacji dotyczących swobodnej oceny dowodów, w tym opinii biegłego;
- c) podpisanej przez osobę, która nie ma, zgodnie z przepisami prawa krajowego, kompetencji do podpisywania tego rodzaju decyzji.

Z uwagi na powyższe zarzuty, pełnomocnik Beneficjenta zażądał uchylecia skarżonej decyzji i umorzenia postępowania w sprawie. Alternatywnie wskazał, iż żąda uchylecia decyzji i zawieszenia postępowania do czasu wydania wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-319/12 (MDDP przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie).

Następnie pismem z dnia 18 marca 2013 r. (doręczonym dnia 28 marca 2013 r.) pełnomocnik Beneficjenta przedłożył uzupełnienie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy rozstrzygniętej decyzją nr WWRP/9/W/2013. Pełnomocnik wskazał, iż przedmiotowe pismo stanowi uzasadnienie do poszczególnych zarzutów podniesionych w odwołaniu.

Z uwagi na konieczność dokonania szczegółowej analizy zarzutów wskazanych przez Beneficjenta we wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, a także ze względu na znaczny stopień skomplikowania sprawy IZ RPO WZ postanowieniami z dnia 9 kwietnia 2013 r. zawiadomiła Beneficjenta o konieczności przedłużenia postępowania w przedmiocie zwrotu środków. Nadto pismem z dnia 6 maja 2013 r. IZ RPO WZ poinformowała Beneficjenta o zamiarze zakończenia postępowania w przedmiotowej sprawie oraz pouczyła o prawach wynikających z art. 10 § 1 k.p.a.

W związku z zawartymi we wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zarzutami, IZ RPO WZ ponownie przeprowadziła postępowanie wyjaśniające, obejmujące całościową ocenę materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie (w tym m.in. wniosku o dofinansowanie projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w S. o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej” umowy o dofinansowanie nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 z dnia 25 lutego 2010r., Wytycznych dla Wnioskodawców ubiegających się o dofinansowanie projektu w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2007 – 2013, obowiązujących dla przedmiotowego konkursu, wyjaśnień wnioskodawcy, opinii kancelarii doradztwa podatkowego z dnia 3 września 2012 r. i z dnia 24 stycznia 2013 r.) z uwzględnieniem zarzutów podniesionych we

wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy oraz pełną analizę stanu faktycznego i prawnego sprawy, co pozwoliło na odniesienie się do przedmiotowego wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy jak poniżej.

W myśl art. 46 ust. 2a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm., zwanej dalej u.s.w.) decyzje wydane przez zarząd województwa w sprawach z zakresu administracji publicznej podpisuje marszałek. W decyzji wymienia się imiona i nazwiska członków zarządu, którzy brali udział w wydaniu decyzji. Jak wynika z treści ww. przepisu jedynie podpis marszałka - a nie wszystkich pozostałych członków zarządu biorących udział w jej wydaniu - jest elementem konstytutywnym decyzji administracyjnej wydawanej przez zarząd województwa. Uregulowanie to wydaje się wyjątkiem od reguły, że osobą uprawnioną do podpisania decyzji jest osoba, która piastuje funkcję organu. Przepis art. 46 ust. 2a u.s.w. stanowi *lex specialis* wobec art. 107 § 1 k.p.a., który określa składniki decyzji administracyjnej. W wypadku decyzji wydawanej przez zarząd województwa należy zatem odróżnić organ wydający decyzję tj. zarząd województwa, od osoby podpisującej decyzję tj. marszałka.

Stosownie do art. 107 § 1 k.p.a., decyzja powinna zawierać: oznaczenie organu administracji publicznej, datę wydania, oznaczenie strony lub stron, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Decyzja, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, powinna zawierać ponadto pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa lub skargi.

Zgodnie z przyjętą linią orzecniczą sądów administracyjnych, pisma zawierające rozstrzygnięcia w sprawie załatwianej w drodze decyzji są decyzjami, pomimo nieposiadania w pełni formy przewidzianej w art. 107 § 1 k.p.a., jeśli tylko zawierają minimum elementów niezbędnych dla zakwalifikowania ich jako decyzji. Do takich elementów należy zaliczyć: oznaczenie organu administracji państwowej wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 20 lipca 1981 r., sygn. akt SA 1163/81).

Z uwagi na powyższe stwierdzić należy, iż koniecznym elementem ważności decyzji jest podpis osoby upoważnionej do działania w imieniu organu. Ujęcie decyzji administracyjnej jako oświadczenia woli czyni istotnym złożenie podpisu, bowiem dopiero po złożeniu podpisu na dokumencie oświadczenie woli zostaje wyrażone w formie pisemnej. Brak tego elementu stanowi rażące naruszenie prawa i skutkuje uznaniem, że cała decyzja dotknięta jest wadą kwalifikowaną.

Analiza art. 46 ust. 2a u.s.w. prowadzi do wniosku, iż marszałek nie może upoważnić do podpisania decyzji innych osób. Niemniej jednak IZ RPO WZ w pełni podziela stanowisko NSA wyrażone w uchwałach Składu Pięciu Sędziów (sygn. OPK 29/99), które w analizowanej sprawie niewątpliwie znajduje odpowiednie zastosowanie. Analiza powyższego wyroku prowadzi do wniosku, iż decyzja zarządu województwa może być podpisana przez wicemarszałka jeżeli statut województwa tak stanowi. Zaznaczyć należy, iż z uwagi na to, iż dopuszczalne jest podejmowanie decyzji przez zarząd województwa, pod nieobecność marszałka, to nieracjonalny wydaje się wniosek, że wicemarszałek nie może podpisać decyzji wydanej przez zarząd, z tym że umocowanie wicemarszałka do podjęcia tej czynności, powinno wynikać z normy prawnej, którą w tym przypadku stanowić będzie postanowienie statutu województwa. Niemniej jednak analiza Statutu Województwa Zachodniopomorskiego prowadzi do trudno akceptowanego wniosku, iż nawet w przypadku nieobecności marszałka na posiedzeniu zarządu, jest on zobowiązany do podpisania decyzji podjętej przez zarząd.

Podkreślić należy, iż w myśl art. 61 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2009 r., Nr 157, poz. 1240 ze zm., zwanej dalej u.f.p.) od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra lub instytucję zarządzającą nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy (ust. 4). Do wniosku, o którym mowa w ust. 4, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji (ust. 5). Przy wykładni art. 61 u.f.p. należy pamiętać, że - zgodnie z art. 67 u.f.p. - do spraw nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych stosuje się przepisy k.p.a. Podkreślić należy, iż przepis art. 138 k.p.a. zawiera zamknięty katalog decyzji organu odwoławczego. W myśl powyższego przepisu, organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy zaskarżoną decyzję albo
- 2) uchyla zaskarżoną decyzję w całości albo w części i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy albo uchylając tę decyzję - umarza postępowanie pierwszej instancji w całości albo w części, albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze (§ 1).

Organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (§ 2). Jeżeli przepisy przewidują wydanie decyzji na blankiecie urzędowym, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a istnieją podstawy do zmiany zaskarżonej decyzji, organ odwoławczy uchyła decyzję i zobowiązuje organ pierwszej instancji do wydania decyzji o określonej treści (§ 4).

Powyższe uregulowanie oznacza, że organ odwoławczy nie jest uprawniony do wydania decyzji o sentencji innej niż wymienione w komentowanym przepisie. Organ odwoławczy rozpatruje sprawę ponownie merytorycznie w jej całości. Oznacza to, że ma on obowiązek rozpatrzyć wszystkie żądania strony i ustosunkować się do nich w uzasadnieniu swojej decyzji.

Warto zwrócić uwagę że we wszystkich wspomnianych wyżej przypadkach organ rozpatrujący wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy od własnej decyzji ma ograniczony wybór rozstrzygnięć – nie może bowiem uchylić własnej decyzji i przekazać sprawy (sobie) do ponownego rozpatrzenia, tj. nie może zastosować przepisu art. 138 § 2 k.p.a.

Mając na względzie powyższe, jak również fakt, iż organy administracji publicznej działają zgodnie z zasadą praworządności wyrażaną w art. 6 k.p.a., zasadne jest uchylenie przedmiotowej decyzji w całości i orzeczenie co do istoty sprawy (art. 138 § 1 pkt 2). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 26 marca 2009 r. (sygn. VI SA/Wa 2440/08) zaznaczył, iż w przypadku podpisania decyzji przez osobę nieupoważnioną nie mamy do czynienia z brakiem decyzji. W takiej sytuacji decyzja istnieje lecz jest dotknięta wadą nieważności. Z uwagi na powyższe odwołanie strony od takiej decyzji jest dopuszczalne w rozumieniu art. 134 k.p.a.

Bezspornym jest fakt, iż stwierdzenie wady kwalifikowanej skarżonej decyzji skutkuje koniecznością wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Niemniej jednak wskazać należy, iż Państwa Członkowskie Unii Europejskiej realizując wynikający z art. 10 TWE obowiązek zapewnienia prawu wspólnotowemu pełnej efektywności korzystają z tzw. autonomii proceduralnej (por. uchwała NSA z 22 lutego 2007 r., sygn. akt II GPS 3/06, opubl. w: ONSAiWSA 2007/3/59 i wyrok NSA z 21 czerwca 2007 r., sygn. akt II GSK 65/07, niepubl.). Oznacza to, że postępowanie przed organami administracji publicznej i sądami administracyjnymi prowadzone jest według prawa krajowego, którego przepisy powinny być stosowane w sposób zapewniający prawu wspólnotowemu pełną efektywność. Zatem z jednej strony z uwagi na konieczność wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji, jak również z drugiej strony z uwagi na fakt, iż Beneficjent swoim działaniem naruszył przepisy umowy o dofinansowanie oraz obowiązujące go w ramach RPO WZ procedury i wytyczne, narażając budżet Unii Europejskiej na szkodę, zasadne jest uchylenie przedmiotowej decyzji w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, pomimo, iż ponowna analiza sprawy (o czym poniżej) doprowadziła do konieczności wydania decyzji o identycznym rozstrzygnięciu.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż IZ RPO WZ ma na względzie fakt, iż jedną z podstawowych zasad rządzących postępowaniem odwoławczym jest zakaz reformationis in peius, tj. organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść odwołującego się (art. 139 k.p.a.). Niemniej jednak zakaz ten ma jednak charakter względny, jako że przepisy k.p.a. dopuszczają możliwość pogorszenia sytuacji strony odwołującej się, jeżeli będąca przedmiotem postępowania decyzja organu I instancji rażąco narusza prawo lub interes społeczny. Zatem, podkreślić należy, że zasada uregulowana w art. 139 k.p.a. oparta została na dwóch rozłącznych kryteriach. Po pierwsze, na kryterium rażącego naruszenia prawa w decyzji organu I instancji i po drugie, na kryterium interesu społecznego. Użyte w tym przepisie pojęcie "rażącego naruszenia prawa" należy rozumieć zgodnie z przyjętym w orzecznictwie sądowym znaczeniem tego pojęcia zawartym w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a., natomiast "rażące naruszenie interesu społecznego" może uzasadniać wydanie decyzji na "niekorzyść strony" wówczas, gdy znajduje to jednocześnie uzasadnienie w odpowiednich normach prawa materialnego. Organ odwoławczy odstępując od zasady zakazu reformationis in peius obowiązany jest w uzasadnieniu wykazać wystąpienie w decyzji organu I instancji rażącego naruszenia prawa lub rażącego naruszenia interesu społecznego.

W analizowanej sprawie decyzja nr WWRPO/9/W/2013, z uwagi na naruszenie art. 46 ust. 2 a u.s.w. z przyczyn szczegółowo wyjaśnionych w niniejszej decyzji, dotknięta jest wadą kwalifikowaną skutkującą koniecznością wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Jednocześnie odnosząc się do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, wskazuje się, iż wskazany przez Beneficjenta zarzut naruszenia powyższego przepisu jest zasadny.

Środki publiczne przeznaczone na wykonywanie projektów realizowanych w ramach programów finansowych ze środków europejskich mają charakter bezzwrotny i powinny być wykorzystywane

zgodnie z prawem, obowiązującymi procedurami, a także ściśle z celem, na który zostały przekazane. Wykrycie nieprawidłowości w zakresie wydatkowania środków publicznych powoduje konieczność dochodzenia ich zwrotu.

W nawiązaniu do powyższego, podkreślić należy, iż Beneficjent wykorzystał środki przekazane mu na podstawie umowy o dofinansowanie nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 niezgodnie z procedurami obowiązującymi w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego (zwanego dalej RPO WZ), do których stosowania był zobowiązany przystępując do konkursu nr RPOWZ/1.1.3/2009/1, a następnie w dniu 25 lutego 2010 r. podpisując umowę o dofinansowanie. Jednocześnie możliwość odzyskania VAT przedstawionego jako wydatek kwalifikowalny wypełnia także przesłanki art. 207 ust. 1 pkt 3 tj. pobrania środków nienależnie.

Pod pojęciem procedur, których naruszenie uprawnia do wydania decyzji określającej kwotę zwrotu, rozumiane są postanowienia dokumentów regulujących zasady przyznawania i wykorzystania dofinansowania, w tym zasady ponoszenia wydatków w ramach projektu, a zatem przede wszystkim umowy o dofinansowanie, Wytycznych dla Wnioskodawców, Uszczegółowienia RPO WZ, Podręcznika Wnioskodawcy RPO WZ na lata 2007-2013. Ustawodawca nie przewidział zamkniętego katalogu procedur, na podstawie których wydatkowane są środki unijne związane z realizacją konkretnych programów operacyjnych. Do dofinansowania kwalifikowane są te projekty, które pozytywnie przeszły wszystkie etapy jego oceny, przeprowadzanej w ramach konkursu, a dofinansowanie jest możliwe w ramach dostępnej alokacji na realizację poszczególnych działań i priorytetów w ramach programu operacyjnego (zob. art. 28 ust. 1 pkt 3, art. 30a ust. 1 u.z.p.p.r.). Podstawę dofinansowania projektu stanowi m.in. umowa o dofinansowanie zawarta z beneficjentem przez instytucję zarządzającą albo działającą w jej imieniu instytucję pośredniczącą lub instytucję wdrażającą. Umowa ta określa warunki dofinansowania projektu, a także prawa i obowiązki beneficjenta z tym związane (art. 30 ust. 1 i 2 u.z.p.p.r.). Umowa jest zatem elementem projektu. W związku z powyższym, niewypełnienie postanowień umowy oraz dokumentów regulujących zasady przyznawania i wykorzystania dofinansowania, powoduje konieczność odzyskiwania przez IZ RPO WZ kwot podlegających zwrotowi, w tym wydawania decyzji o zwrocie środków przekazanych na realizację programów, projektów lub zadań, o której mowa w przepisach o finansach publicznych. Podkreślić należy, iż do podjęcia ww. działań IZ RPO WZ jest zobowiązana na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 15 u.z.p.p.r.

Natomiast środkami nienależnie pobranymi są środki udzielone bez podstawy prawnej tzn. w obowiązującym systemie prawnym nie ma przepisu lub dyspozycji umowy o dofinansowanie, na podstawie którego Beneficjent pobrał środki lub też wówczas, gdy nastąpiło podwójne dofinansowanie wydatku. Zatem refundację kosztów niekwalifikowalnego podatku VAT należy zaliczyć do przykładów nienależnego pobrania (M. Szymański „Zwrot środków nieprawidłowo wykorzystanych przy realizacji programów Unii Europejskiej. Na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych”, w: Kontrola Państwowa, rocznik LV, nr 2/331, s.15).

Umowa o dofinansowanie, którą w dniu 25 lutego 2010 r. Beneficjent zawarł z Województwem Zachodniopomorskim, określa szczegółowe zasady dofinansowania projektu. Beneficjent zobowiązał się do realizacji projektu w oparciu o wnioski o dofinansowanie, z należytą starannością, rzetelnie, racjonalnie i oszczędnie, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i procedurami w ramach programu oraz w sposób, który zapewni prawidłową i terminową realizację projektu oraz osiągnięcie celów zakładanych we wniosku o dofinansowanie. Ponadto w oparciu o zapisy ww. umowy Beneficjent w związku z realizacją projektu i w wykonaniu umowy ma obowiązek przestrzegania właściwych przepisów prawa pierwotnego i wtórnego prawa wspólnotowego, właściwych przepisów prawa polskiego, w tym także wszelkich wytycznych do nich, a także obowiązujących odpowiednich reguł, zasad i postanowień wynikających z Programu, Uszczegółowienia Programu, obowiązujących procedur, wytycznych, informacji IZ RPO WZ (§ 9 ust. 7 umowy). Co więcej § 1 ust. 35 umowy stanowi, że wydatkami kwalifikowalnymi są wydatki uznane za kwalifikowalne i spełniające kryteria, zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 1083/2006, rozporządzeniem Komisji nr 1828/2006, rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1080/2006 jak również z u.z.p.p.r. i przepisów rozporządzeń oraz wytycznych wydanych na podstawie niniejszej ustawy, oraz Uszczegółowieniem Programu, jak również z dokumentacją konkursową.

Kwestie kwalifikowalności wydatków, zasad realizacji projektu oraz niezbędnych dokumentów jakie Wnioskodawca powinien przedłożyć ubiegając się o dofinansowanie regulują m.in. Wytyczne dla Wnioskodawców.

W tym miejscu należy dodać, iż zasady dotyczące kwalifikowalności wydatków w ramach RPO WZ zostały opracowane przez IZ RPO WZ na podstawie „Krajowych wytycznych dotyczących kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013”. Krajowe wytyczne wyznaczają ogólne ramy kwalifikowalności dla Instytucji Zarządzających programami. Każda IZ może zawęzić stosowanie zapisów krajowych

wytucznych, dostosowując zasady kwalifikowalności wydatków do specyfiki Programu, poszczególnych osi priorytetowych, działań i poddziałań.

I tak Wytuczne dla Wnioskodawców obowiązujące dla konkursu nr RPOWZ/1.1.3/2009/01 stanowią, iż ocena kwalifikowalności wydatku oraz procedur obowiązujących w ramach RPO WZ polega na analizie zgodności jego poniesienia z obowiązującymi przepisami. Oceny takiej dokonuje się zarówno na etapie wyboru wniosku o dofinansowanie projektu, jak i podczas realizacji projektu (str. 11). Przyjęcie danego projektu do realizacji i podpisanie z beneficjentem umowy o dofinansowanie nie oznacza, że wszystkie wydatki, które beneficjent przedstawi do rozliczenia w trakcie realizacji projektu, będą kwalifikować się do współfinansowania. Kwalifikowalność poniesionych wydatków oceniana jest również w trakcie realizacji projektu, kiedy beneficjent przekłada kolejne wnioski o płatność oraz po zakończeniu projektu. Zaznaczyć należy, iż Wytuczne dla Wnioskodawców stanowią, iż wydatkiem kwalifikującym się do współfinansowania jest wydatek spełniający łącznie następujące warunki:

- został poniesiony w okresie kwalifikowalności wydatków,
- jest zgodny z obowiązującymi przepisami prawa wspólnotowego oraz prawa krajowego,
- jest zgodny z postanowieniami RPO WZ, Uszczegółowieniem RPO WZ oraz Wytuczniymi dla wnioskodawców,
- jest zgodny z postanowieniami umowy o dofinansowanie projektu,
- jest niezbędny do realizacji projektu i został poniesiony w związku z realizacją projektu,
- został dokonany w sposób oszczędny, tzn. w oparciu o zasadę dążenia do uzyskania założonych efektów przy jak najniższej kwocie wydatku,
- został należycie udokumentowany,
- jest zgodny z katalogiem wydatków kwalifikowalnych określonym w Wytucznych.

Mając powyższe na uwadze zaznaczyć należy, że powyższy zapis zawiera enumeratywnie wymienione przesłanki, które każdy z wydatków musi spełniać, aby został przez IZ RPO WZ uznany za kwalifikowalny.

Z uwagi na fakt, iż Beneficjent nie wywiązał się z obowiązku wynikającego z § 4 ust. 5 Umowy, tj. nie przedkładał w terminie Oświadczeń o kwalifikowalności VAT oraz z uwagi na możliwość odzyskania poniesionego podatku VAT przedstawionego jako kwalifikowalny w ramach realizowanego projektu, działał w sposób sprzeczny z Wytuczniymi dla Wnioskodawców oraz Umową, co w konsekwencji doprowadziło do wykorzystania środków z naruszeniem obowiązujących w ramach RPO WZ procedur, a więc z naruszeniem art. 207 ust 1 pkt 2 u.f.p. Jednocześnie możliwość odzyskania VAT przedstawionego jako wydatek kwalifikowalny wypełnia także przesłanki art. 207 ust. 1 pkt 3 tj. pobrania środków nienależnie.

Podręcznik Wnioskodawcy RPO WZ 2007-2013 (zwany dalej Podręcznikiem Wnioskodawcy), który został przygotowany przez IZ RPO WZ w celu zapoznania potencjalnych Wnioskodawców z możliwościami oraz zasadami korzystania ze wsparcia oferowanego w ramach RPO WZ, w zgodzie z wytycznymi Ministerstwa Rozwoju Regionalnego dotyczącymi zasad kwalifikowania wydatków w ramach Funduszy Strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie 2007 – 2013 wskazuje, że podatek od towarów i usług może być uznany za wydatek kwalifikowalny tylko wtedy, gdy:

- a) został faktycznie poniesiony przez beneficjenta, oraz
- b) beneficjent nie ma prawnej możliwości odzyskania podatku VAT.

Zgodnie z powyższym podatek VAT jest kosztem kwalifikowalnym, tylko wówczas, gdy został faktycznie poniesiony oraz nie jest możliwy do odzyskania, tj. Beneficjent na gruncie przepisów prawa nie ma prawnej możliwości jego odzyskania (nie nabędzie uprawnienia do obniżenia podatku należnego - związanego z opodatkowanymi czynnościami w projekcie - o podatek naliczony - związany ze zrefundowanymi w projekcie zakupami towarów i usług oraz środków trwałych). Bez znaczenia pozostaje fakt czy Beneficjent z tej możliwości skorzysta czy też nie.

Z uwagi na powyższe, w związku z tym, że prawo Beneficjenta do odzyskania podatku VAT naliczonego może ulec zmianie w okresie realizacji projektu Beneficjent, który wykaże we wniosku podatek VAT jako kwalifikowalny jest zobowiązany do przedstawienia aktualizacji oświadczenia dotyczącego kwalifikowalności VAT w terminie do dnia 31 grudnia każdego roku przez okres od dnia zawarcia umowy o dofinansowanie do 5 lat od zakończenia realizacji projektu, wskazując na brak możliwości odzyskania podatku VAT naliczonego zarówno na dzień sporządzania oświadczenia, jak również mając na uwadze planowany sposób wykorzystania w przyszłości majątku wytworzonego w związku z realizacją projektu. Jednocześnie Beneficjent zobowiązany jest dodatkowo do podpisania w oświadczeniu klauzuli, gdzie zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej części podatku jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku.

Mając na względzie powyższą klauzulę, jak również § 11 ust. 1 pkt 1 umowy, zgodnie z którym Beneficjent zobowiązał się do systematycznego monitorowania przebiegu realizacji projektu oraz niezwłocznego informowania IZ RPO WZ o zaistniałych nieprawidłowościach lub o zamiarze

zaprzestania realizacji projektu w terminie nie dłuższym niż 7 dni roboczych od momentu wykrycia nieprawidłowości/podjęcia decyzji o zaprzestaniu realizacji projektu, w analizowanej sprawie wskazać należy, że z dniem 1 stycznia 2011 r. (ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie przepisów od towarów i usług, Dz. U. 2010 nr 226 poz. 1476), weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na mocy której usługi badań próbek DNA w celu ustalenia ojcostwa oraz przeprowadzania badań weterynaryjnych zaczęły podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Niemniej jednak Beneficjent dopiero pismem z dnia 6 lutego 2012 r. na wezwanie IZ RPO WZ z dnia 27 stycznia 2012 r. dotyczące konieczności wypełnienia obowiązku wynikającego z § 4 ust. 5 umowy, poinformował IZ RPO WZ o prowadzeniu sprzedaży usług obciążonych stawką podatku VAT tj. badań weterynaryjnych i testów na ojcostwo.

Zgodnie z zapisami powyższych dokumentów był on zobligowany do poinformowania IZ RPO WZ w wyznaczonym w umowie terminie, w celu dokonania przez IZ RPO WZ weryfikacji montażu finansowego projektu. Niemniej jednak Beneficjent nie tylko nie wypełnił powyższego obowiązku, ale również nie przedłożył w terminie przewidzianym w umowie oświadczenia o kwalifikowalności VAT, naruszając tym samym obowiązujące go w ramach RPO WZ procedury.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że Wytyczne dla Wnioskodawców oraz inne dokumenty dotyczące zasad przyznawania i wykorzystania dofinansowania są ogólnodostępne. IZ RPO WZ umieszcza je na swoich stronach internetowych, umożliwiając potencjalnym wnioskodawcom zapoznanie się z ich treścią już z chwilą ogłoszenia konkursu, co wynika z treści art. 28 ust. 5 u.z.p.p.r. Każdy Wnioskodawca przed przystąpieniem do ubiegania się o dofinansowanie jest zobowiązany do zapoznania się z treścią ww. dokumentów. Złożenie wniosku o dofinansowanie oznacza akceptację ich zapisów. Beneficjent podpisując umowę o dofinansowanie jest zobowiązany do stosowania wynikających z niej rygorów. Zapisy przedmiotowych dokumentów niewątpliwie wiążą Beneficjenta. W orzecznictwie wskazuje się wprost, że prawem w świetle przepisów regulujących dofinansowanie projektów, jest prawo rozumiane w szerokim znaczeniu tego słowa. Obok konstytucyjnego katalogu źródeł prawa stanowionego (powszechnie i wewnątrznie obowiązującego) można wyróżnić szczególne rodzaje źródeł prawa, w postaci szeroko rozumianych norm planowania, norm technicznych oraz zaliczanych niekiedy do tego katalogu aktów w postaci różnego rodzaju regulaminów, statutów, programów itp. określanych w doktrynie jako "nieformalne źródła prawa", "swoiste źródła prawa" albo "źródła nieorganizowane" (por. L. Lewicka: *Znaczenie tzw. nieformalnych źródeł prawa w działaniach administracji publicznej, w: Nowe kierunki działań administracji publicznej w Polsce i Unii Europejskiej*, LexisNexis Warszawa 2009, s. 96 i podana tam literatura). Regulacje zawarte w systemie realizacji programu operacyjnego (regulaminie konkursu) mają umocowanie w u.z.p.p.r., są skierowane do nieokreślonego indywidualnie kręgu adresatów, określają ich prawa i obowiązki w postępowaniu o dofinansowanie i są dla nich wiążące (Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/Bd 649/10).

Mając na względzie powyższe, jak również odnosząc się do zarzutu pełnomocnika Beneficjenta, że skarżący nie mógł przewidzieć swojej przyszłej sytuacji prawnopodatkowej, bowiem wniosek o dofinansowanie został złożony jeszcze w 2009 r. zaś umowa została podpisana w dniu 25 lutego 2010 r. i w świetle obowiązującego wówczas stanu prawnego usługi z zakresu badań DNA w celu ustalenia ojcostwa i przeprowadzania badań weterynaryjnych zwolnione były z VAT, z uwagi na co w opinii pełnomocnika, Beneficjenta nie mogą obciążać nie dokonane przez niego, tylko przez ustawodawcę zmiany, których nie mógł on przewidzieć, należy wskazać na konstrukcję oświadczenia o kwalifikowalności VAT.

W powyższym oświadczeniu Beneficjent zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej w ramach projektu części poniesionego VAT, jeżeli zaistnieją przesłanki umożliwiające odzyskanie tego podatku. Podkreślić należy, iż taka konstrukcja przedmiotowego oświadczenia wskazuje, iż Beneficjent jest zobligowany do zwrotu podatku od towarów i usług w każdym przypadku, jeżeli zaistnieją przedmiotowe przesłanki, niezależnie od tego, czy z uwagi na własne działania czy też z uwagi na zmianę przepisów. Powyższy mechanizm został wprowadzony z uwagi na to, aby zapobiegać możliwości podwójnego finansowania wydatków. Zaznaczyć należy, że niedozwolone jest zrefundowanie całkowite lub częściowe danego wydatku dwa razy ze środków publicznych – zarówno wspólnotowych, jak i krajowych. Niedopuszczalny jest zwrot kosztów podatku VAT ze środków funduszy strukturalnych, a następnie odzyskanie tego podatku ze środków budżetu państwa na podstawie przepisów u.p.t.u. Kosztem kwalifikowalnym może być podatek od towarów wyłącznie w sytuacji, gdy zostanie rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta oraz jeśli beneficjent nie będzie miał prawnej możliwości odzyskania podatku VAT.

Warto nadmienić, że kwalifikowalność podatku VAT w ramach RPO WZ jest wyjątkiem od ogólnej zasady przyjmowanej przez Komisję Europejską w skali Unii Europejskiej, że podatek ten nie powinien stanowić wydatku kwalifikowanego w ramach współfinansowanego projektu.

Z uwagi na powyższe Beneficjent mając na względzie zapisy wytycznych, podręcznika dla Wnioskodawców, a także poradnika dla Beneficjentów z zakresu kwalifikowalności VAT w projektach realizowanych w ramach RPO WZ (zwany dalej Poradnikiem Wnioskodawcy), winien rozważyć swoją sytuację prawnopodatkową na etapie aplikowania o środki unijne oraz w chwili składania corocznych aktualizacji oświadczenia o kwalifikowalności VAT. Obowiązek corocznego składania aktualizacji oświadczenia o kwalifikowalności VAT zawierającego przedmiotową klauzulę, jak również restrykcyjne zapisy ww. dokumentów, wskazują na konieczność zwrotu kosztów poniesionego VAT w każdym przypadku, gdy Beneficjent będzie miał prawną możliwość jego odzyskania. Od powyższej reguły nie ma wyjątków. Zasady konkursu określone w regulaminie są jednakowe dla wszystkich i nie mogą być zmieniane dla potrzeb poszczególnych beneficjentów, a każdy przystępując do konkursu godzi się na te zasady (Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. I SA/Rz 823/10, LEX nr 750260).

Co więcej wskazać ponownie należy, o czym już IZ RPO WZ informowała Beneficjenta w piśmie z dnia 13 listopada 2012 r., że badania weterynaryjne są opodatkowane podatkiem VAT od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej. Wynika to z pozycji 9 załącznika 4 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. zgodnie z którym zwolnione z podatku VAT są „Usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU 85.2)”. Usługi te były (i są nadal) opodatkowane stawką podatku 7% (obecnie 8%). Zatem usługi weterynaryjne objęte PKWiU 85.2 już w 2009 r. były opodatkowane, a nie zwolnione z podatku VAT, co Beneficjent powinien uwzględnić składając wniosek o dofinansowanie. Dalej w ww. piśmie IZ RPO WZ wskazała również, że jeżeli chodzi o usługi w zakresie badań DNA w celu stwierdzenia ojcostwa były one zwolnione z podatku VAT do końca roku 2010 na mocy przytoczonego załącznika 4 ustawy w pozycji 9 - zwolnione były usługi ochrony zdrowia PKWiU 85 – za wyjątkiem usług weterynaryjnych. Przepis ten nie był jednak zgodny z prawem wspólnotowym. Polska ustawa winna być bowiem zgodna w całości z zapisami Dyrektywy nr 112 Unii Europejskiej w sprawie podatku od wartości dodanej. Niezgodność ta była główną przyczyną wykreślenia załącznika nr 4 w polskiej ustawie i wprowadzenia znacznie zmodernizowanych zapisów do art. 43 ust. 1 tej ustawy, na mocy których ewidentnie badania DNA dla ustalenia ojcostwa są opodatkowane podatkiem VAT. Zatem mimo zapisu w polskiej ustawie zwalniającej z VAT do końca 2010 r. usługi badania DNA dla ustalenia ojcostwa, podatnik mógł żądać zwrotu podatku VAT naliczonego dotyczącego ww. usług już w tym okresie powołując się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (sprawa C-384/98 Dotter vs Wllimaier).

Z uwagi na powyższe uregulowania, IZ RPO WZ po ponownym przeanalizowaniu sprawy mając na względzie całokształt zgromadzonego w sprawie materiału, biorąc pod uwagę w tym zakresie opinię Kancelarii Doradztwa Podatkowego z dnia 24 stycznia 2013 r. wskazuje, że ze względu na to, że polski ustawodawca zawarł w u.p.t.u. przepisy niezgodne z prawem unijnym, to skutków tego niedostosowania nie może ponosić Beneficjent. Uznając powyższe, przy przyjęciu, że w 2009 r. oraz w 2010 r. jedyną świadczoną przez Beneficjenta czynnością opodatkowaną były usługi weterynaryjne stanowiące mniej niż 2 % całego obrotu, to zgodnie z obowiązującymi w tych latach przepisami u.p.t.u. (art. 90 ust. 10) podatnik istotnie nie miał prawa do odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług. Z powyższych powodów IZ RPO WZ uznaje rozliczenie lat 2009 i 2010 za prawidłowe.

Niemniej jednak ponownie należy podkreślić, iż z uwagi na prawną możliwość odzyskania części podatku naliczonego w latach następnych, mając na względzie zakaz podwójnego dofinansowania jak również możliwość zmiany strukturę sprzedaży, IZ RPO WZ nie uznaje kwalifikowalności podatku od towarów i usług w łącznej wysokości 35 400,74 zł.

Dalej w uzupełnieniu wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy pełnomocnik Beneficjenta wskazuje, że ewentualnie kosztem niekwalifikowalnym staje się jedynie część podatku naliczonego, bowiem lokal tylko w części wykorzystywany był i jest na cele działalności opodatkowanej. Ponadto pełnomocnik wskazuje, przytaczając literaturę przedmiotu, że nie jest oczywiste czy w niniejszej sprawie Beneficjentowi przysługuje prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w ramach corocznych korekt czy też nie.

IZ RPO WZ ustosunkowując się do powyższego, jak również do zarzutu błędnej interpretacji art. 91 u.p.t.u. zaznacza, że w świetle aktualnie obowiązującego stanu prawnego, obowiązującego orzecznictwa jak również interpretacji organów podatkowych za zasadne należy uznać stanowisko, iż Beneficjentowi przysługuje prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w ramach corocznych korekt podatku.

W tym miejscu należy wskazać, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego, czy też - jak określa to przepis ustawy - prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej.

Podkreślenia wymaga fakt, iż we wniosku aplikacyjnym oraz w realizowanym projekcie ww. wydatki noszą nazwę „Zakup robót ogólnobudowlanych instalacyjnych celem adaptacji zakupionych nieruchomości (...)”. Adaptacja nie jest remontem i podwyższa wartość budynku. O tym, że wydatki te zwiększały wartość początkową środków trwałych informuje sam Beneficjent w piśmie z dnia 22 grudnia 2012 r. Jest to istotne dla rozliczania podatku VAT ze zrealizowanej inwestycji.

W myśl art. 86 ust 1 u.p.t.u., w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u., podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. Działalność gospodarcza, zgodnie z ust. 2 ww. przepisu obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Z powołanych wyżej przepisów wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje tylko wówczas, gdy zakup towarów lub usług związany jest z faktycznie wykonanymi czynnościami opodatkowanymi. Ponadto za zasadne należy przyjąć, że każdy podatnik – niezależnie od rejestracji – nabywa prawo do odliczenia podatku VAT zgodnie z art. 86 ust 1 u.p.t.u., jednak nie każdy – i w tym przypadku już nie zależnie od rejestracji w świetle art. 88 ust. 4 u.p.t.u. – może prawo to zrealizować.

W myśl art. 90 ust. 1 u.p.t.u., w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Z powyższych uregulowań wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje w związku z zakupem towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych, wyklucza natomiast możliwość odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi. Zgodnie z art. 90 ust. 2 u.p.t.u., jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo, o czym stanowi art. 90 ust. 3 u.p.t.u. W ust. 4 art. 90 u.p.t.u., wskazano, iż proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Przepis art. 90 ust. 1 u.p.t.u. reguluje obowiązek wyodrębnienia podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Zatem na podatniku spoczywa obowiązek odrębnego określenia, czy podatek wynikający z otrzymanych faktur związany będzie z czynnościami opodatkowanymi czy też zwolnionymi, czyli dokonania tzw. bezpośredniej alokacji. Jeżeli takie wyodrębnienie jest możliwe, podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, brak jest natomiast takiego prawa w stosunku do towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności zwolnionych od podatku. Jeżeli dokonanie bezpośredniej alokacji nie jest możliwe, czyli w przypadku gdy dokonany zakup służyć będzie obu rodzajom działalności, podatnik może odliczyć tylko tę część podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom dającym prawo do odliczenia. A zatem zasada proporcjonalnego odliczania podatku ma zastosowanie do tej kategorii zakupów, których nie da się jednoznacznie przypisać do konkretnego rodzaju sprzedaży.

W analizowanej sprawie, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 u.p.t.u. W przedmiotowym przepisie ustawodawca jednoznacznie określił, w jaki sposób należy ustalić proporcję według której następnie należy dokonywać odliczeń. Kwota podatku naliczonego do odliczenia ustalona na podstawie proporcji wyliczonej przy zastosowaniu powyższych zasad, nie jest jednak ostateczna.

Podkreślić bowiem należy, iż w rozpoznawanej sprawie po zakończeniu prac adaptacyjnych zwiększających wartość budynku, obiekt generuje zarówno obrót opodatkowany jak i zwolniony.

Wobec powyższego w zależności od stanu faktycznego struktura sprzedaży uzyskana przez Beneficjenta może się zmieniać i rzeczywisty poziom wskaźnika korekty znany będzie dopiero po zakończeniu każdego roku podatkowego. Zatem konieczna będzie korekta odliczonego wcześniej podatku naliczonego.

Tak więc dopiero po zakończeniu danego roku podatkowego podatnik wykonujący czynności w związku, z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku, z którymi takie prawo nie przysługuje, obowiązany jest do obliczenia realnej proporcji sprzedaży dla tego roku. Wskaźnik ten posłuży w kolejnym roku do bieżącego wstępnego rozliczenia podatku VAT wynikającego z faktur dokumentujących zakupy, a także do sporządzenia rocznej korekty podatku naliczonego, odliczonego wstępnie na podstawie struktury z roku poprzedniego.

W analizowanej sprawie, prace ogólnobudowlane dokonane przez Beneficjenta miały charakter inwestycyjny i podwyższyły wartość początkową budynku, w którym wykonywane były i są nadal czynności opodatkowane jak i zwolnione z podatku od towarów i usług. W związku z czym Beneficjent już w roku 2009 miał możliwość rozliczenia podatku VAT naliczonego proporcją, zgodnie z art. 90 ust. 2 u.p.t.u. Dodatkowo w przypadku oddania tych inwestycji do użytku w 2009 r., od 2010 r. (w pierwszym okresie rozliczeniowym każdego roku) przez 10 lat kalendarzowych Beneficjent ma możliwość dokonywania korekty odliczonego podatku VAT wynikającego z faktur związanych z przeprowadzonymi pracami remontowymi, stosując zgodnie z art. 91 ust 2 u.p.t.u., który wskazuje na obowiązek dokonywania korekty kwoty odliczonego podatku z uwzględnieniem proporcji, właśnie ww. proporcję rzeczywistą wyliczoną za rok ubiegły w stosunku do 1/10 podatku VAT naliczonego z tych faktur w każdym roku. Przy przyjęciu, z przyczyn szczegółowo opisanych powyżej, iż rozliczenie lat 2009 i 2010 jest prawidłowe, Beneficjent ma możliwość dokonania korekty odliczonego podatku VAT wynikającego z faktur związanych z przeprowadzonymi pracami remontowymi, stosując zgodnie z art. 91 ust 2 u.p.t.u., proporcję rzeczywistą wyliczoną w roku ubiegłym w stosunku do 1/10 podatku VAT naliczonego z tych faktur w każdym roku za kolejne lata począwszy od roku 2011 do roku 2018.

Zgodnie bowiem z art. 91 ust. 1-3 u.p.t.u., po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakończonego roku podatkowego. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Mając na uwadze powyższe uregulowania, odnosząc się do zarzutu pełnomocnika Beneficjenta, wskazać należy, że w analizowanej sprawie zakupione lokale użytkowe bezsprzecznie stanowią nieruchomości, które w świetle przepisów o podatku dochodowym stanowią składniki majątkowe zaliczane do środków trwałych podlegających modernizacji. Jak zostało wskazane, wydatki inwestycyjne poniesione na lokal miały charakter modernizacyjny, a zatem stanowiły ulepszenie środka trwałego, co potwierdza sam Beneficjent. Konsekwentnie, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, Beneficjent zwiększył wartość początkową tego środka trwałego o wartość poniesionych kosztów na modernizację. Ponadto, koszty modernizacji lokali przekroczyły 15.000 zł. Ponadto, dodatkowym argumentem, którym potwierdzałyby słuszność obowiązku dokonywania wieloletniej korekty VAT odliczonego od wydatków na modernizację lokali, jest fakt, że zmodernizowane lokale będą wykorzystywane przez Beneficjenta w dłuższym okresie czasu częściowo do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, a proporcja, w oparciu o którą Beneficjent dokonuje odliczenia jest zmienna. Zatem zastosowanie korekty wieloletniej w tej sytuacji zapewni proporcjonalne odliczenie kwot VAT dla każdego roku. Mając na uwadze powyższe, IZ RPO WZ wskazuje, że wydatki z tytułu modernizacji lokali stanowią wydatki wskazane w art. 91 ust. 2 zd. 1

ustawy o VAT, a tym samym podlegają tzw. korekcie wieloletniej i Beneficjent winien dokonywać korekt podatku odliczonego w kolejnych latach.

Z uwagi na powyższe IZ RPO WZ nie zgadza się z zarzutem pełnomocnika Beneficjenta, iż organ przeprowadził niewłaściwą wykładnię art. 91 u.p.t.u.

W uzupełnieniu wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy pełnomocnik Beneficjenta wskazał, iż z uwagi na fakt, że zasady odliczeń częściowych oraz korekt wieloletnich podatku naliczonego mają dla IZ RPO WZ charakter wiadomości specjalnych w rozumieniu art. 84 k.p.a., w związku z czym IZ RPO WZ powinna się zwrócić do biegłego o wydanie opinii. Dalej pełnomocnik Beneficjenta zaznaczył, że IZ RPO WZ zwróciła się o wydanie takiej opinii, która zgodnie z art. 75 § 1 k.p.a. powinna stać się dowodem w sprawie. Pełnomocnik wskazał, że IZ RPO WZ w uzasadnieniu decyzji nie odniosła się do „opinii biegłego”. W opinii pełnomocnika nawet jeżeli IZ RPO WZ się z tą opinią nie zgadzała to powinna wyjaśnić dlaczego.

Odnosząc się do powyższego w pierwszej kolejności IZ RPO WZ wskazuje, że organ może zwrócić się do biegłego lub biegłych o wydanie opinii, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. Chodzi tu zatem o przypadki, w których dla rozstrzygnięcia sprawy potrzebna jest szczególna wiedza (K. Kołakowski (w.) *Komentarz do k.p.c.*, 1996, s. 870). W uzasadnieniu niepublikowanego wyroku Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 1975 r. (sygn. I CR 331/75), przyjęto, że wiadomości specjalne to wiadomości wykraczające poza zakres tych, jakimi dysponuje ogół osób inteligentnych i wykształconych. Z kolei według E. Wengerka rozstrzygnięcie sprawy wymaga wiadomości specjalnych wówczas, gdy przy jej rozpoznaniu wyłoni się zagadnienie mające znaczenie dla rozstrzygnięcia, którego wyjaśnienie przekracza zakres wiadomości i doświadczenia życiowego osób mających wykształcenie ogólne i nie jest możliwe bez posiadania wiadomości specjalnych w określonej dziedzinie nauki, sztuki, rzemiosła, techniki, stosunków gospodarczych itp., z którą wiąże się rozpatrywane zagadnienie (*Komentarz do k.p.c.*, 1989, s. 458).

Ponadto przedmiotem opinii biegłego są okoliczności dotyczące stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy, wobec tego nie jest dopuszczalne powołanie biegłego, co do obowiązywania i stosowania oraz wykładni przepisów prawa (*Komentarz do art. 84 k.p.a.*, Andrzej Wróbel, LEX).

Nie należy się zgodzić z poglądem pełnomocnika Beneficjenta, iż zasady odliczeń częściowych oraz korekt wieloletnich podatku naliczonego stanowią dla IZ RPO WZ „wiadomości specjalne” w rozumieniu art. 84 k.p.a. Wbrew twierdzeniom Beneficjenta z uwagi na konieczność dokonywania weryfikacji formalnej oraz merytoryczno – finansowej wniosków o płatność, jak również dokonywania przez IZ RPO WZ kontroli realizacji projektu, IZ RPO WZ dysponuje wiedzą w zakresie przepisów u.p.t.u., a zwłaszcza dotyczącą zasad odliczeń częściowych oraz korekt wieloletnich podatku naliczonego.

Z uwagi na powyższe nie należy utożsamiać opinii biegłego w rozumieniu art. 84 k.p.a. z opinią eksperta, do którego istotnie IZ RPO WZ wystąpiła z wnioskiem o wydanie opinii w przedmiotowej sprawie w celu poznania stanowiska doradcy podatkowego. Podkreślić należy, iż opinie sporządzane na zlecenie IZ RPO WZ są materiałami urzędowymi i pełnią funkcję służebną w procesie podejmowania decyzji przez organ. Należy w tym miejscu przywołać orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 26 września 2001 r. (sygn. IV CKN 458/00), w którym wskazano, że materiałem urzędowym będzie zatem to, co pochodzi od urzędu lub innej instytucji państwowej, bądź dotyczy sprawy urzędowej, bądź powstało w rezultacie zastosowania procedury urzędowej.

Niezależnie od powyższego wskazuje się, że przedmiotowa opinia niewątpliwie stanowi element postępowania wyjaśniającego, zatem mając na względzie przepisy k.p.a. decyzja nr WWRPO/9/W/2013 powinna w uzasadnieniu wskazać dlaczego nie uznała lub w jakim zakresie nie uznała przedmiotowej opinii, szczegółowo je uzasadniając. W powyższym zakresie uznaje się zarzut pełnomocnika za zasadny.

IZ RPO WZ po przeprowadzeniu gruntownej analizy opinii prawnych z kancelarii doradztwa podatkowego z dnia 3 września 2012 r. i z dnia 24 stycznia 2013 r. mając na względzie wszystkie przytoczone w niniejszej decyzji argumenty, zarzuty pełnomocnika Beneficjenta, jak również pełną analizę stanu faktycznego i prawnego, wskazuje, że nie może dopuścić do podwójnego sfinansowania wydatków, a istotny pozostaje fakt, że w zależności od stanu faktycznego struktura sprzedaży Beneficjenta może się zmieniać.

IZ RPO WZ nie ma możliwości zweryfikowania faktu, iż wykazywany obecnie procent podatku naliczonego pozostanie na podobnym poziomie przez cały okres możliwości dokonania korekty w myśl art. 91 u.p.t.u. Wskazać należy, iż z uwagi na możliwość zmiany popytu na rynku, wpływ czynników zewnętrznych na rynek, itp., struktura sprzedaży Beneficjenta może ulec znaczącej zmianie. Beneficjent może dokonać dywersyfikacji swojej działalności i w głównej mierze w przedmiotowym lokalu prowadzić działalności w zakresie badań próbek DNA w celu ustalenia

ojcostwa oraz przeprowadzania badań weterynaryjnych, zamiast usług związanych z ochroną zdrowia, które zwolnione są z podatku VAT, co doprowadzić może do podwójnego finansowania wydatku, a w konsekwencji do narażenia budżetu Unii Europejskiej na szkodę.

W tym miejscu należy wskazać, iż każdy przypadek podwójnego dofinansowania wydatku (niezależnie od wysokości wydatku) jest zakazany. IZ RPO WZ jest zobligowana do podjęcia działań zmierzających do zapobieżenia takiej sytuacji. Z uwagi na fakt, iż art. 91 ust. 2 u.p.t.u. przewiduje możliwość dokonywania przez 10 lat kalendarzowych (dot. nieruchomości) korekty odliczonego podatku VAT wynikającego z faktur, w powyższym przypadku niewątpliwie dojdzie do podwójnego finansowania wydatku, czym Beneficjent narazi budżet Unii Europejskiej na straty.

Zaznacza się również, iż RPO WZ jest programem operacyjnym trwającym w okresie od 01.01.2007 r. do 31.12.2013 r., a przyjmując nawet „zasadę n+2” zgodnie z którą, jeżeli zobowiązanie budżetowe Komisji Europejskiej w roku „n” nie zostanie wykorzystane do końca roku „n + 2” lata w postaci wniosków o płatność ze strony instytucji płatniczej, to kwota wynikająca z różnicy między kwotą zobowiązania a kwotą wniosków o płatność zostaje anulowana; w krajach, które wstąpiły do UE 1 maja 2004 r. rozszerzono regułę „n+2” o jeden rok („reguła n+3”), nie jest możliwe realne weryfikowanie odliczeń podatku VAT dokonywanych potencjalnie przez Beneficjenta w kolejnych latach tj. po okresie zamknięcia programu.

Z uwagi na powyższe, IZ RPO WZ zgadza się z opinią eksperta w zakresie możliwości dokonywania korekt w kolejnych latach, niemniej jednak nie podziela opinii eksperta, iż kolejne korekty pozwolą odzyskać podatek w podobnych kwotach, bowiem jak już wyjaśniono powyżej, IZ RPO WZ nie jest w stanie przewidzieć struktury sprzedaży Beneficjenta np. w 2018 r.

Mając na uwadze powyższe, jak również specyfikę projektów dofinansowanych ze środków unijnych, której zdaje się nie uwzględnił opiniujący, IZ RPO WZ za zasadną uznaje konieczność zwrotu środków w wysokości 35 400,74 zł, (kwota z uwzględnieniem prawidłowości rozliczenia za lata 2009 i 2010).

Z uwagi na powyższe, w związku z tym, że do zadań IZ RPO WZ należy m.in. odzyskiwanie kwot podlegających zwrotowi w oparciu o art. 26 ust. 1 pkt 15 u.z.p.p.r., w tym wydawanie decyzji o zwrocie środków przekazanych na realizację programów, projektów lub zadań, o której mowa w przepisach o finansach publicznych, IZ RPO WZ podjęła niezbędne czynności zmierzające do odzyskania należnych środków.

Zgodnie z art. 207 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm, zwane dalej u.f.p.), w przypadku, gdy środki przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich są:

- 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
 - 2) wykorzystane z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184,
 - 3) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości
- podlegają zwrotowi przez Beneficjenta wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia przekazania środków, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji o zwrocie na wskazany w tej decyzji rachunek bankowy, z zastrzeżeniem ust. 8 i 10. Zwrot środków może jednak zostać dokonany przez pomniejszenie kolejnej płatności na rzecz Beneficjenta o kwotę podlegającą zwrotowi, co wynika z treści art. 207 ust. 2 ww. ustawy.

Ponadto w myśl art. 207 ust. 4 i 5 u.f.p. w przypadku, o którym mowa w ust. 1, beneficjent zostaje wykluczony z możliwości otrzymania środków, o których mowa w ust. 1, jeżeli:

- 1) otrzymał płatność na podstawie przedstawionych jako autentyczne dokumentów podrobionych lub przerobionych lub dokumentów potwierdzających nieprawdę lub
- 2) na skutek okoliczności leżących po stronie beneficjenta nie zrealizował pełnego zakresu rzeczowego projektu w przypadku projektów infrastrukturalnych lub nie zrealizował celu projektu, lub
- 3) nie zwrócił środków w terminie, o którym mowa w ust. 1, lub
- 4) okoliczności, o których mowa w ust. 1, wystąpiły wskutek popełnienia przestępstwa przez beneficjenta, partnera, podmiot upoważniony do dokonywania wydatków, a w przypadku gdy podmioty te nie są osobami fizycznymi - osobę uprawnioną do wykonywania w ramach projektu czynności w imieniu beneficjenta, przy czym fakt popełnienia przestępstwa przez wyżej wymienione podmioty został potwierdzony prawomocnym wyrokiem sądowym.

Okres wykluczenia, rozpoczyna się od dnia, kiedy decyzja, o której mowa w ust. 9, stała się ostateczna, zaś kończy się z upływem trzech lat od dnia dokonania zwrotu tych środków. Jeżeli okoliczności, o których mowa w ust. 4 pkt 1 i 4, zostały stwierdzone po dniu, w którym decyzja, o której mowa w ust. 9, stała się ostateczna, okres wykluczenia rozpoczyna się od dnia stwierdzenia tych okoliczności, z zastrzeżeniem ust. 6.(ust. 5)

W tym miejscu podkreślić należy również, iż wykładania literalna art. 207 ust. 1 u.f.p prowadzi do wniosku, że przepis ten dotyczy wszelkich środków przeznaczonych na realizację programów operacyjnych z udziałem dotacji unijnych, a więc nie odnosi się jedynie do środków europejskich w rozumieniu definicji z art. 2 pkt 5 u.f.p, lecz także do środków współfinansowania krajowego, przekazywanego w formie dotacji celowej. W związku z powyższym należy uznać, iż zakresem rzeczowym art. 207 u.f.p objęte będą:

- 1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych (Europejski Fundusz Społeczny, Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego), Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego;
- 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014, Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy;
- 3) środki przekazane na realizację projektu z dotacji celowej w ramach współfinansowania krajowego.

Wykrycie niezasadzonych wydatków po ich rozliczeniu z beneficjentem będzie powodowało konieczność dochodzenia zwrotu określonej kwoty pobranej lub wykorzystanej nieprawidłowo.

Ponadto za niezasadne należy uznać alternatywne żądanie Beneficjenta dotyczące uchylenia decyzji nr WWRPO/9/W/13 i zawieszenia postępowania do czasu wydania wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej TSUE) w sprawie C-319/12 (MDDP przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie). Podkreślić należy, iż instytucję zawieszenia postępowania reguluje rozdział 6 k.p.a. Przesłanki zawieszenia postępowania zawiera art. 97 § 1 k.p.a. zgodnie z którym organ administracji publicznej zawiesza postępowanie:

- 1) w razie śmierci strony lub jednej ze stron, jeżeli wezwanie spadkobierców zmarłej strony do udziału w postępowaniu nie jest możliwe i nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 30 § 5, a postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe (art. 105);
- 2) w razie śmierci przedstawiciela ustawowego strony;
- 3) w razie utraty przez stronę lub przez jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych;
- 4) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd.

Należy wskazać, iż zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych oraz literatura przedmiotu wyróżnia się cztery elementy składające się na konstrukcję zagadnienia wstępnego:

- 1) zagadnienie to wyłania się w toku postępowania;
- 2) jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu;
- 3) wymaga ono uprzedniego rozstrzygnięcia, tzn. musi poprzedzać rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji;
- 4) istnieje zależność między uprzednim rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego a rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji.

Zatem z zagadnieniem wstępnym mamy do czynienia w sytuacjach, w których wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest wcześniejszym rozstrzygnięciem określonej kwestii prawnej, ściśle związanej z tą sprawą (mającej wpływ na jej wynik), jednakże mogącej być przedmiotem rozpoznania jedynie przez inny organ lub sąd. Innymi słowy, pomiędzy zagadnieniem wstępnym a rozstrzygnięciem sprawy musi istnieć związek przyczynowy, wystąpienie zagadnienia wstępnego powinno ujawnić się w toku postępowania, a jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu. Bez uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego nie jest możliwe wydanie decyzji.

W rozpoznawanej sprawie wydanie orzeczenia przez TSUE w odpowiedzi na wskazane przez skarżącego pytanie prejudycjalne zadane przez Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ma bezpośredniego związku z jej rozstrzygnięciem. Z uwagi na powyższe brak jest podstaw do zawieszenia postępowania.

Ponadto niezależnie od powyższego, wskazać należy, iż zawieszenie postępowania, utrudni ponowne wykorzystanie odzyskanych środków, albowiem zwrot środków nieprawidłowo wykorzystanych nastąpi w bliżej nieokreślonym okresie uwarunkowanym czasem trwania postępowania przed TSUE, zaś zasoby funduszy mogą być ponownie wykorzystane jedynie do dnia 31 grudnia 2015 r. Zgodnie z art. 53 b Rozporządzenia Rady nr 1505/2002 z 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz U UE L z 16.09.2002 r. zwana dalej rozporządzeniem finansowym UE) państwa członkowskie są przede wszystkim odpowiedzialne za podjęcie działań zapewniających

wykorzystywanie funduszy zgodnie z zasadami i ochroną interesów finansowych UE. Z uwagi na powyższe zawieszenie postępowania spowodowałoby poważną szkodę dla interesu społecznego.

Kierując się powyższym, mając na uwadze cały zgromadzony dotychczas materiał dowodowy, w szczególności wniosek o dofinansowanie projektu, umowę o dofinansowanie, Wytyczne dla Wnioskodawców, Podręcznik Wnioskodawcy, Poradnik Wnioskodawcy, wyjaśnienia wnioskodawcy, IZ RPO WZ uchyla w całości decyzji administracyjnej nr WWRPO/9/W/2013 Zarządu Województwa Zachodniopomorskiego z dnia 27 lutego 2013 r. orzekającą zwrot części środków otrzymanych w ramach umowy nr UDA-RPZP.01.01.03-32-001/09-00 z dnia 25 lutego 2010 r. na realizację projektu pn. „Innowacyjne laboratorium patologii molekularnej – rozszerzenie działalności NZOZ "MEDITEST. Diagnostyka Medyczna" w S. o najnowsze metody diagnostyki cytologicznej i molekularno-genetycznej” w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego 2007-2013 i orzeka zwrot w sposób wskazany w sentencji.

Pouczenie

Od niniejszej decyzji przysługuje wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10 w terminie 30 dni od daty jej doręczenia za pośrednictwem Zarządu Województwa Zachodniopomorskiego.

Marszałek Województwa Zachodniopomorskiego

Otrzymują:

- 1) A. L., Radca Prawny
L. S. Kancelaria Radców Prawnych Sp. p.
ul. K.
XX-XXX S.
- 2) a/a

