



Seminarium „OPODATKOWANIE DOTACJI UNIJNYCH”

5 grudnia 2014 r.

Uniwersytet Warszawski, Kampus Centralny, budynek d. BUW, s. 308
Ul. Krakowskie Przedmieście 26/28, 00-927 Warszawa

PROGRAM:

- | | |
|---------------|--|
| 9.30-10.00 | Rejestracja uczestników seminarium |
| 10.00-10.15 | <i>Powitanie uczestników i wprowadzenie do tematyki seminarium</i> <ul style="list-style-type: none">- prof. dr hab. Tomasz Giaro - Prodziekan ds. współpracy z zagranicą i kadry naukowej, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski- Maciej Markowski - Wiceprezes Zarządu, Espol sp. z o.o. |
| 10.15-10.55 | <i>Dotacje unijne jako instrumenty realizacji polityki spójności oraz wspólnej polityki rolnej w okresie programowania 2014-2020</i> <ul style="list-style-type: none">- Agnieszka Pogorzelska, ekspert, Centralny Punkt Informacyjny Funduszy Europejskich, Centrum Projektów Europejskich |
| 10.55-11.30 | <i>Główne problemy podatkowe związane z dotacjami unijnymi na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy o podatku od towarów i usług</i> <ul style="list-style-type: none">- dr Maria Supera-Markowska, kierownik projektu badawczego „Opodatkowanie dotacji unijnych - ocena regulacji prawnych oraz identyfikacja głównych problemów występujących w praktyce i analiza możliwości ich rozwiązania”, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski |
| 11.30-11.50 | Przerwa kawowa |
| 11.50 – 12.30 | <i>Opodatkowanie dotacji unijnych podatkami dochodowymi – wybrane zagadnienia:</i> <ul style="list-style-type: none">▪ <i>Korekta kosztów uzyskania przychodów, w szczególności z tytułu odpisów amortyzacyjnych, w wyniku otrzymania dotacji</i><ul style="list-style-type: none">- dr Marcin Jamroży, Szkoła Główna Handlowa▪ <i>Ujęcie wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych</i><ul style="list-style-type: none">- Przemysław Szabat, doradca podatkowy, Członek Komitetu Podatkowego Pracodawców RP▪ <i>Dyskusja z udziałem prelegentów i uczestników seminarium</i><ul style="list-style-type: none">- Moderator: dr Marcin Jamroży |

12.30-13.10

Opodatkowanie dotacji unijnych podatkiem od towarów i usług – wybrane zagadnienia:

- VAT: czy dotacja to „wartość dodana”?
 - **dr Piotr Karwat**, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski
- Podatek VAT w partnerstwie publiczno-prywatnym typu hybrydowego
 - **dr Katarzyna Feldo**, doradca podatkowy, PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.
- Wpływ planowanych zmian w ustawie o VAT na opodatkowanie dotacji unijnych, w szczególności kwalifikowalność podatku VAT
 - **Przemysław Skorupa**, doradca podatkowy, Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.
- Dyskusja z udziałem prelegentów i uczestników seminarium
 - Moderator: dr Piotr Karwat

13.10 – 13.50

Rachunkowe ujęcie dotacji unijnych – wybrane zagadnienia:

- Ewidencja środków unijnych
 - **dr Małgorzata Winter**, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski
- Dotacje do aktywów - księgowe ujęcie i prezentacja w sprawozdaniu finansowym
 - **dr Katarzyna Trzpiola**, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski
- Dotacje do przychodów oraz księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami
 - **dr Anna Białek-Jaworska**, Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski
- Dyskusja z udziałem prelegentów i uczestników seminarium
 - Moderator: dr Anna Białek-Jaworska

13.50 -14.00

Podsumowanie seminarium

- **dr Maria Supera-Markowska**, kierownik projektu „Opodatkowanie dotacji unijnych - ocena regulacji prawnych oraz identyfikacja głównych problemów występujących w praktyce i analiza możliwości ich rozwiązania”
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

Patronat honorowy:

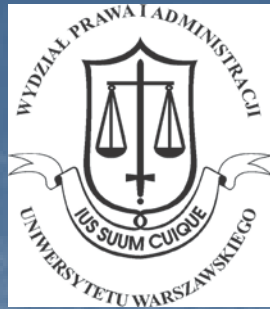
Patroni medialni:



Współorganizator:



Projekt *Opodatkowanie dotacji unijnych - ocena regulacji prawnych oraz identyfikacja głównych problemów występujących w praktyce i analiza możliwości ich rozwiązania* został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/03/D/HS5/02490.



espol

Opodatkowanie dotacji unijnych

5 grudnia 2014 r.

Uniwersytet Warszawski

Patronat honorowy:



Patroni medialni:

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

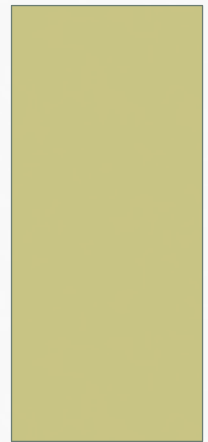
Współorganizator:

Centrum
Prawa
Hiszpańskiego
i Europejskiego

ŚRODKI UNIJNE

INSTRUMENTY POLITYKI
SPÓJNOŚCI I POLITYKI ROLNEJ

2014-2020



WPROWADZENIE

***ROZPORZĄDZENIA, *USTAWA, *UMOWA**

DOKUMENTY

Wspólne Ramy Strategiczne

rozporządzenie ogólne + inne

ustawa
wdrożeniowa

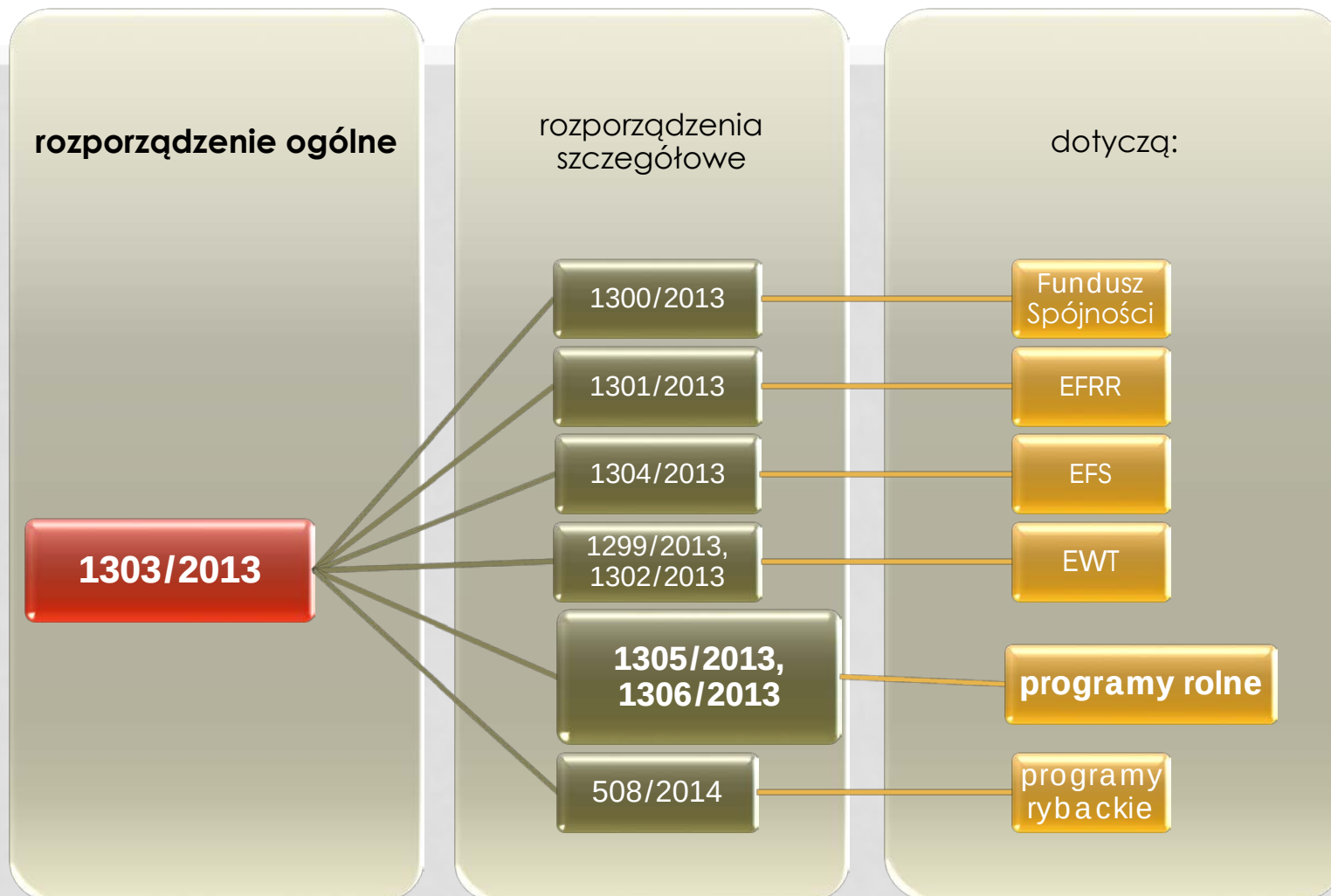
Umowa
Partnerstwa

programy

WSPÓLNE RAMY STRATEGICZNE



PAKIET ROZPORZĄDZEŃ



USTAWA I UMOWA

UMOWA PARTNERTSWA



- ☐ założenia FE w Polsce
- ☐ wdrażanie i system instytucji
- ☐ styczeń – przyjęcie przez RM
- ☐ negocjacje z KE
- ☐ 23.05 – zatwierdzenie

USTAWA WDROŻENIOWA



- ☐ ramy prawne dla Funduszy
- ☐ maj – przyjęcie przez Sejm
- ☐ sierpień – podpis Prezydenta
- ☐ 29.08 – Dziennik Ustaw



Polityka Spójności + WPR

PRZEZNACZENIE FUNDUSZY

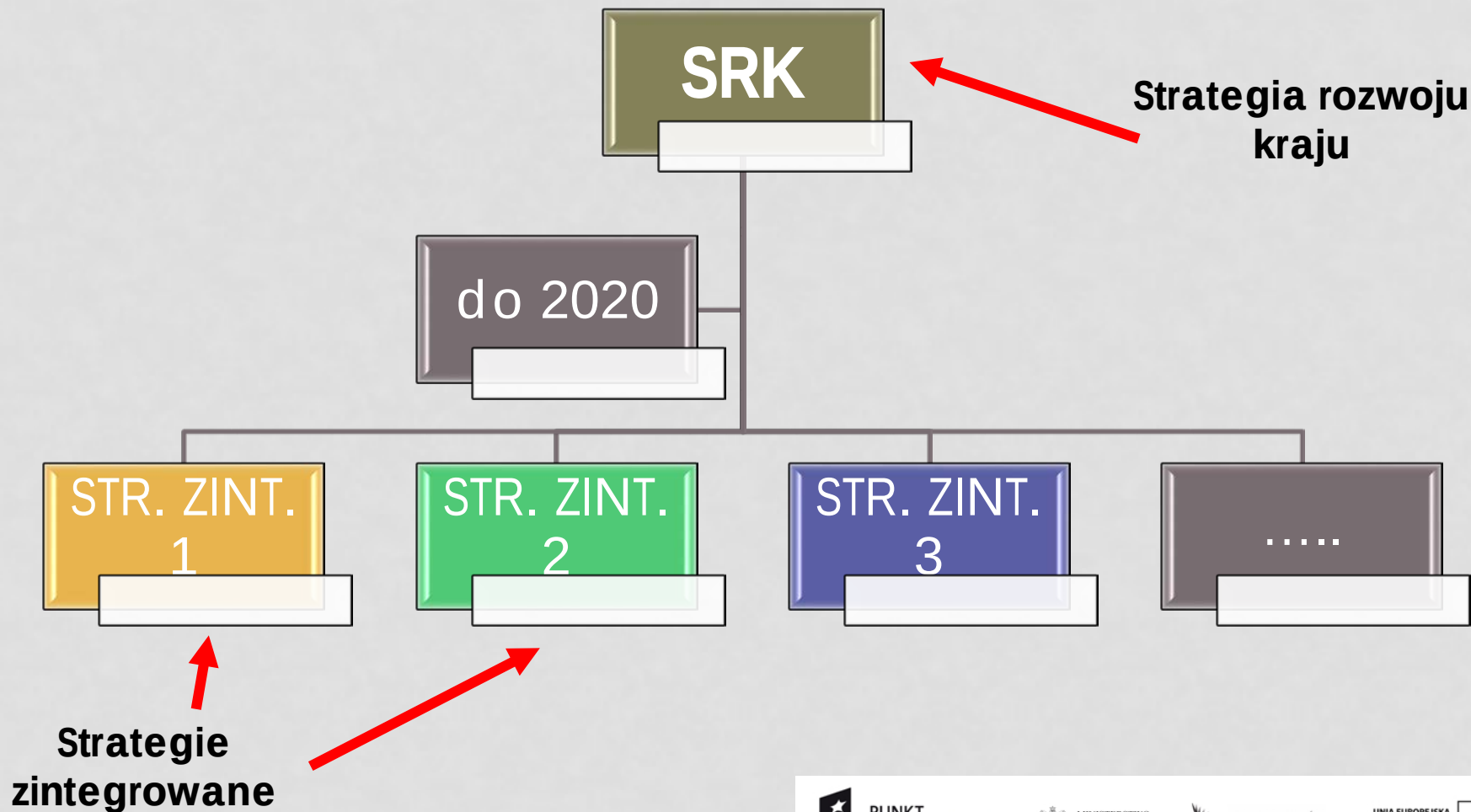
* CELE TEMATYCZNE, * PRIORYTETOWE OBSZARY

EUROPA 2020

FILARY STRATEGII:



STRATEGIE KRAJOWE



CELE TEMATYCZNE POLITYKI SPÓJNOŚCI(1)

CEL TEMATYCZNY		• <u>NAJWIĘCEJ ŚRODKÓW NA.....:</u>	<u>ALOKACJA</u>
1.	B+R+I	• B+R w firmach, transfer wiedzy	9 989 mln euro
		• informatyzacja administracji	3 082 mln euro
3.	MŚP	• zaawansowane inwestycje	9 401 mln euro
4.	ENERGIA	• efektywność energetyczna	9 189 mln euro
5.	KLIMAT	• gospodarka wodna, monitoring	1 383 mln euro

CELE TEMATYCZNE POLITYKI SPÓJNOŚCI (2)

6.	ŚRODOWISKO	• gospodarka wodno-ściekowa	8 818 mln euro
7.	TRANSPORT	• drogowa i kolejowa sieć TEN-T	23 796 mln euro
8.	RYNEK PRACY	• aktywizacja zawodowa (zwł. młodych)	5 560 mln euro
9.	INTEGRACJA	• włączenie społeczne, ekonomia społ.	6 366 mln euro
10.	EDUKACJA	• edukacja ogólna, w tym przedszkola	4 018 mln euro
11.	ADMINISTRACJA	• warunki dla rozwoju przedsiębiorczości	189 mln euro

PRIORYTETY WSPÓLNEJ POLITYKI ROLNEJ

1. Transfer wiedzy i innowacji

2. Rentowność gospodarstw, konkurencyjność rolnictwa

3. Przetwórstwo, wprowadzanie do obrotu produktów rolnych

4. Ochrona ekosystemów

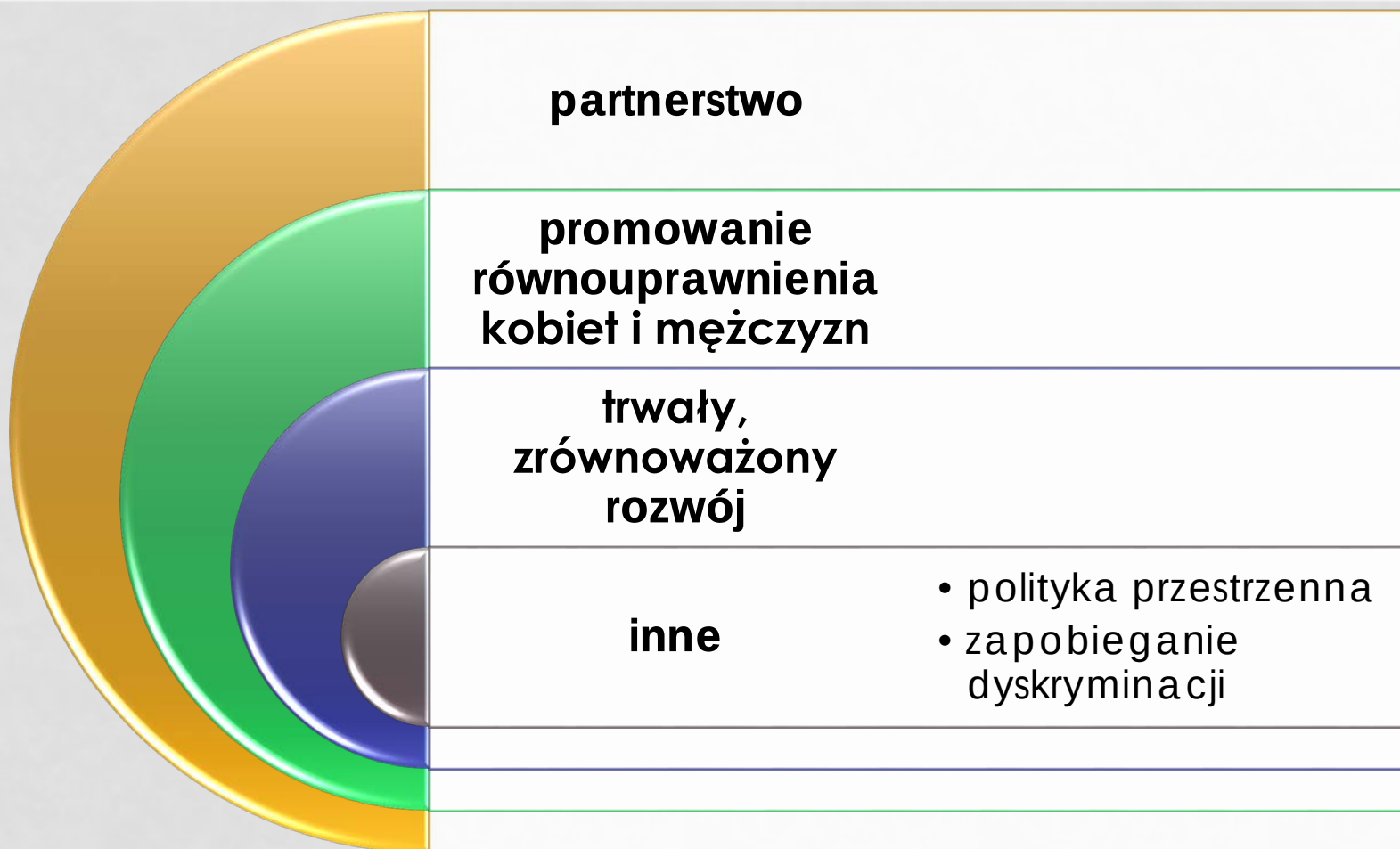
5. Wykorzystanie zasobów, gospodarka niskoemisyjna

6. Włączanie społeczne na obszarach wiejskich

ZASADY DZIAŁANIA FUNDUSZY

* WSPÓLNE ZASADY, * REGUŁY PROGRAMOWANIA

ZASADY HORYZONTALNE



REGUŁY PROGRAMOWANIA

koncentracja

koordynacja

komplementarność

decentralizacja

dodatkowość

wymiar terytorialny

KOMPLEMENTARNOŚĆ



POZOSTAŁE

DECENTRALIZACJA

(ilość środków dla regionów, rola miast)

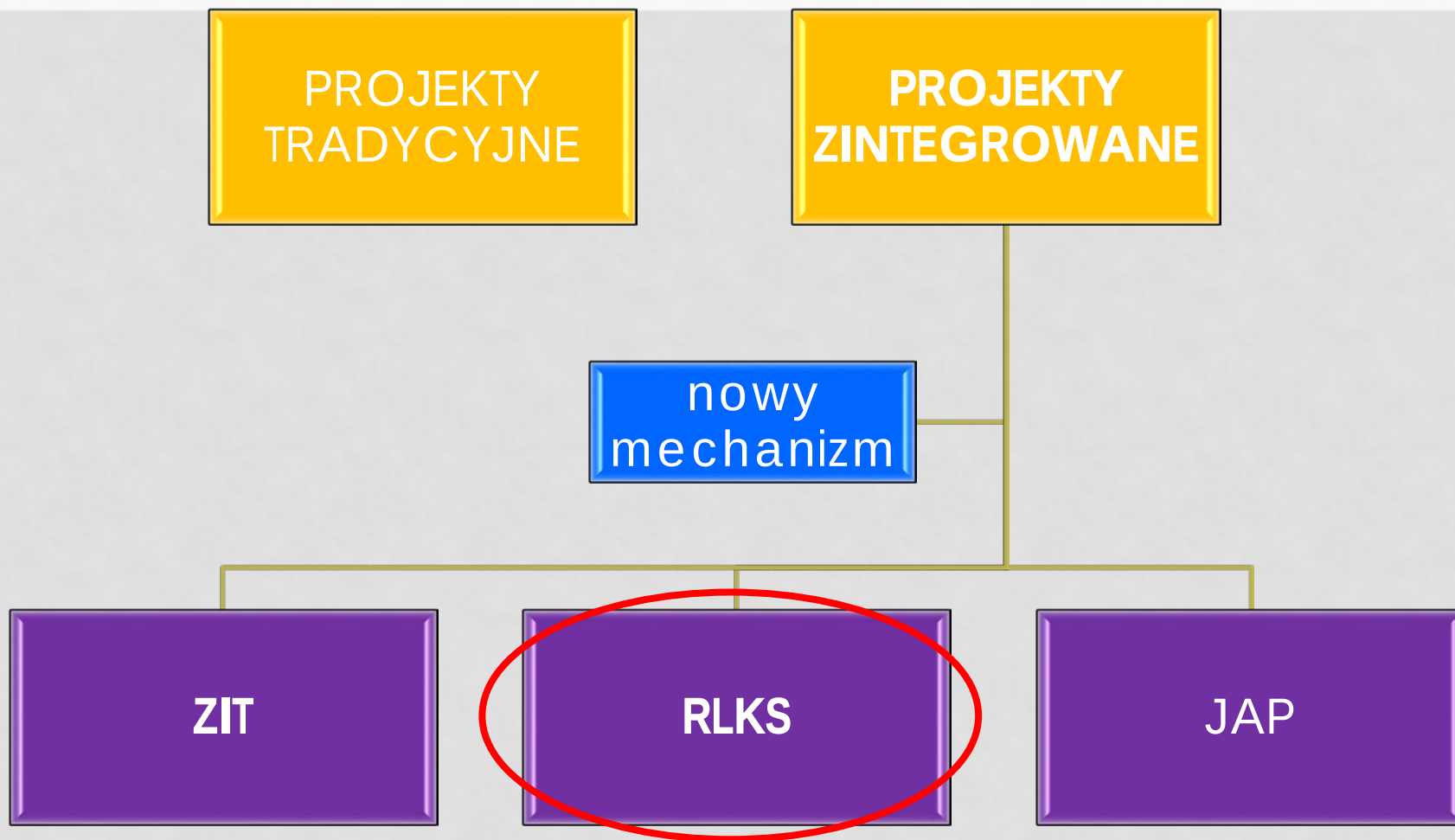
DODATKOWOŚĆ

(uzupełnianie środków krajowych, efekt dźwigni)

WYMIAR TERYTORIALNY

(polityka miejska, obszary strategicznej interwencji, instrumenty)

INSTRUMENTY

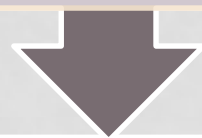


CELE

ODDOLNOŚĆ

PARTNERSTWO

KOMPLEKSOWOŚĆ



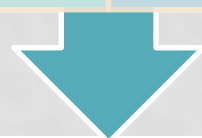
OBSZARY

REWITALIZACJA

ŚRODOWISKO

**INFRASTRUKTURA I
USŁUGI SPOŁECZNE**

**AKTYWIZACJA
SPOŁ. I ZAWOD.**



WARUNKI

OBOWIĄZKOWY W WPR

**LOKALNE GRUPY
DZIAŁANIA**

**LOKALNE STRATEGIE
ROZWOJU**

ILOŚĆ ŚRODKÓW

*** KWOTY, * NA CO, * JAK DZIELIMY**

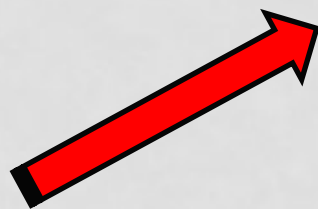
POLITYKA SPÓJNOŚCI

Fundusze Europejskie 2014-20

82,5
mld euro



77,5
mld



Infrastruktura i Środowisko

Inteligentny Rozwój

Wiedza Edukacja Rozwój

Polska Cyfrowa

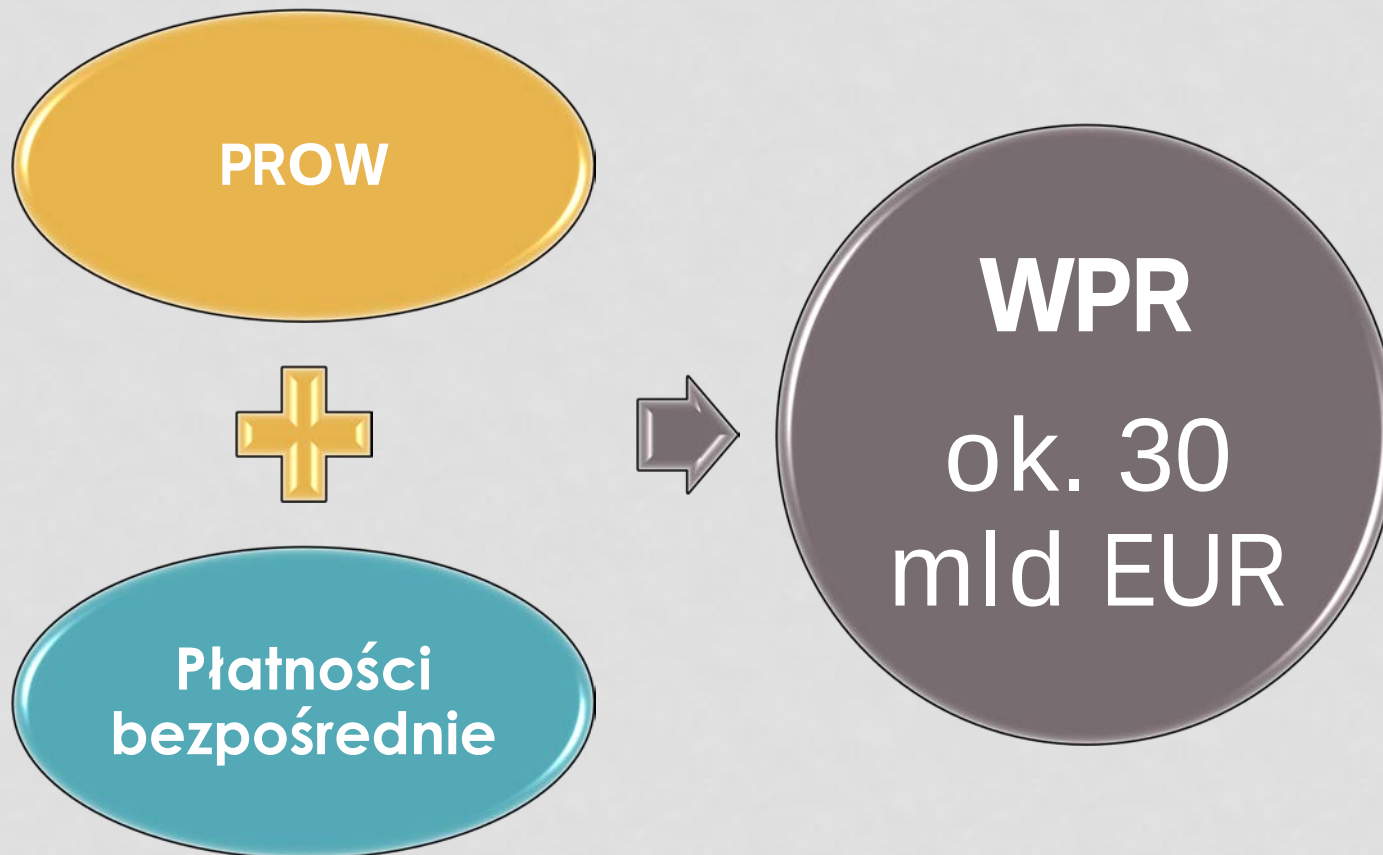
Polska Wschodnia

Pomoc Techniczna

Europejska Współpraca Terytorialna
i Europejski Instrument Sąsiedztwa

Programy Regionalne

POLITYKA ROLNA



PROGRAMY KRAJOWE

Propozycja podziału Funduszy Europejskich 2014-20 na programy krajowe

Infrastruktura i Środowisko

27, 41 mld EUR

Inteligentny Rozwój

8,61 mld EUR

Wiedza, Edukacja, Rozwój

4,69 mld EUR

Polska Cyfrowa

2,17 mld EUR

Polska Wschodnia

2 mld EUR

Pomoc Techniczna

0,71 mld EUR

+ PROW (8,6 mld EUR)

+ PO RYBY (500 mln EUR)

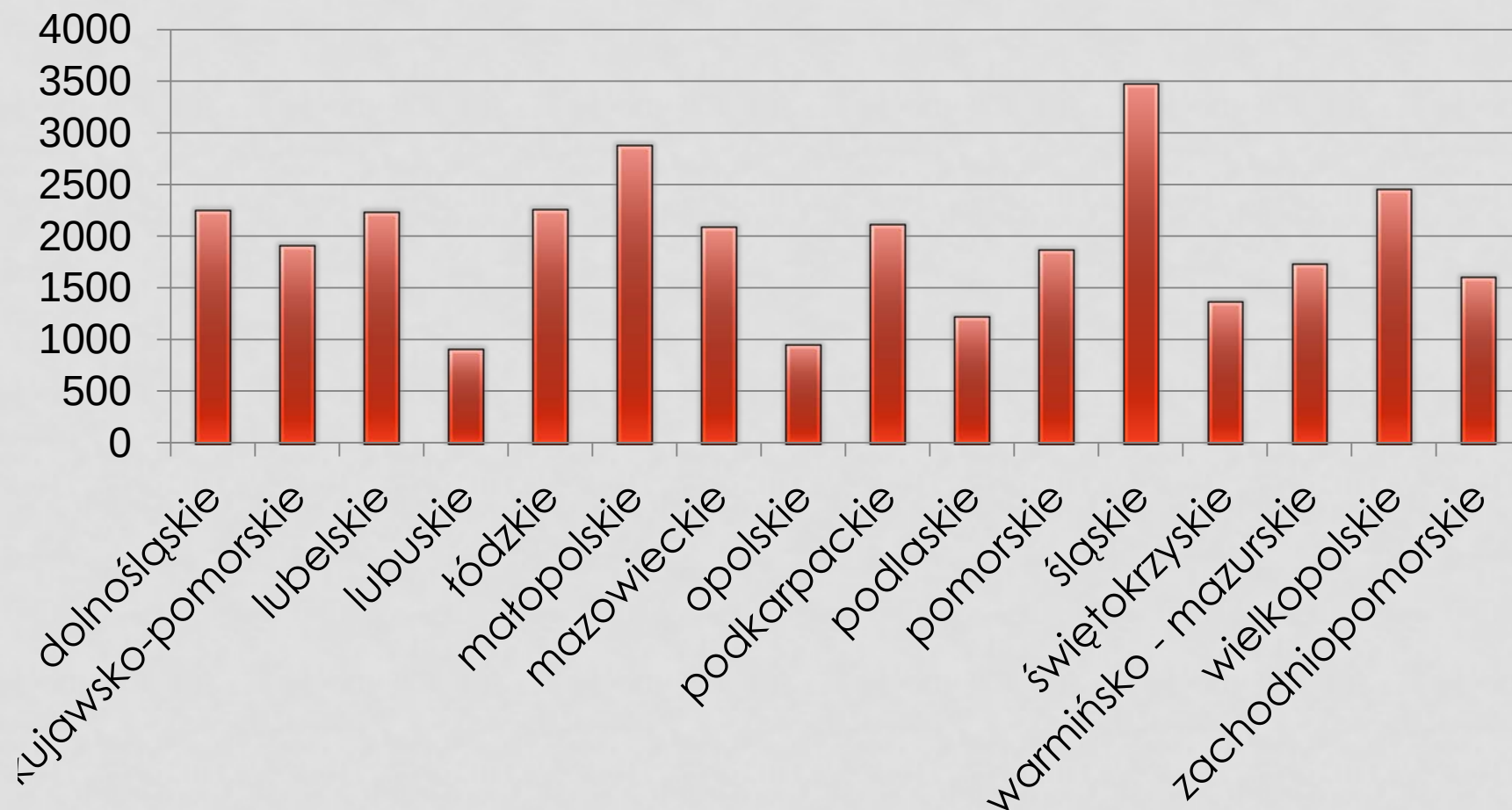
REGIONY



**Razem:
31,28 mld
EUR**

REGIONY

Alokacja RPO (w mln EUR)

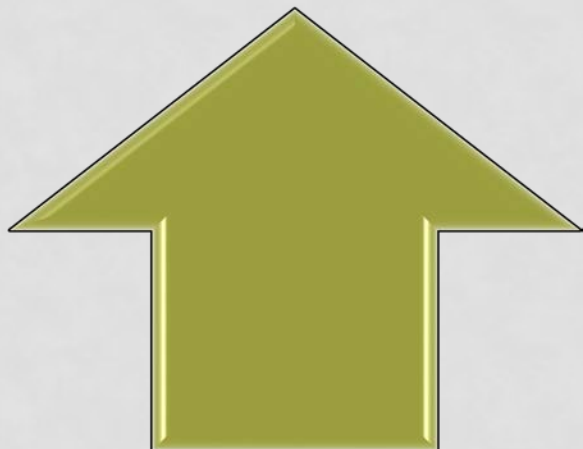


PROGRAMY

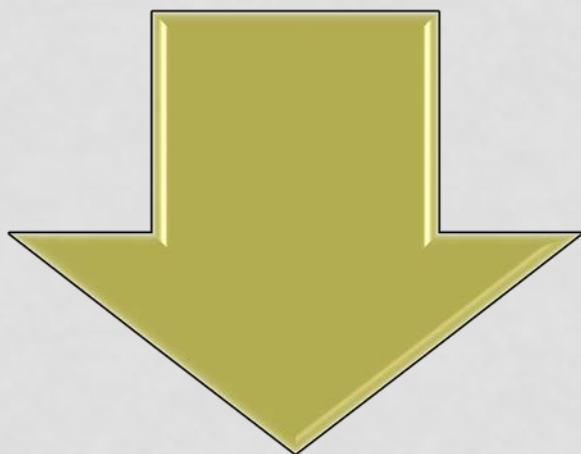
* RPO, * PROW, * KRAJOWE I PONADREGIONALNE



BADANIA, INNOWACJE, PRZEDSIĘBIORCZOŚĆ



PO Inteligentny
Rozwój



PO Innowacyjna
Gospodarka

INTELIGENTNY ROZWÓJ



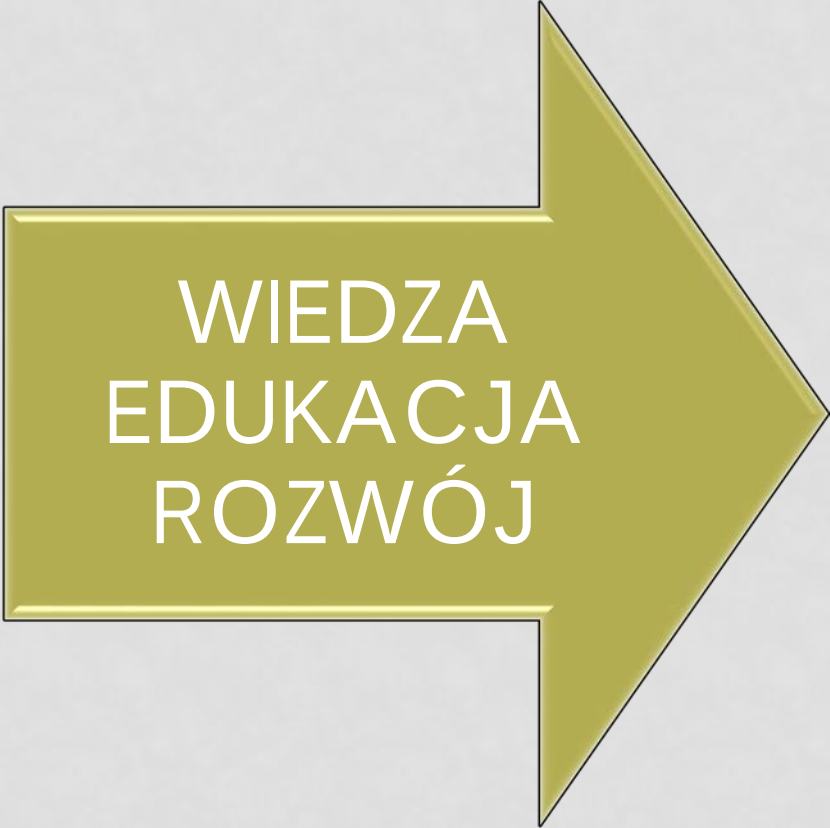
ROZWÓJ CYFROWY



ROZWÓJ SPOŁECZNY

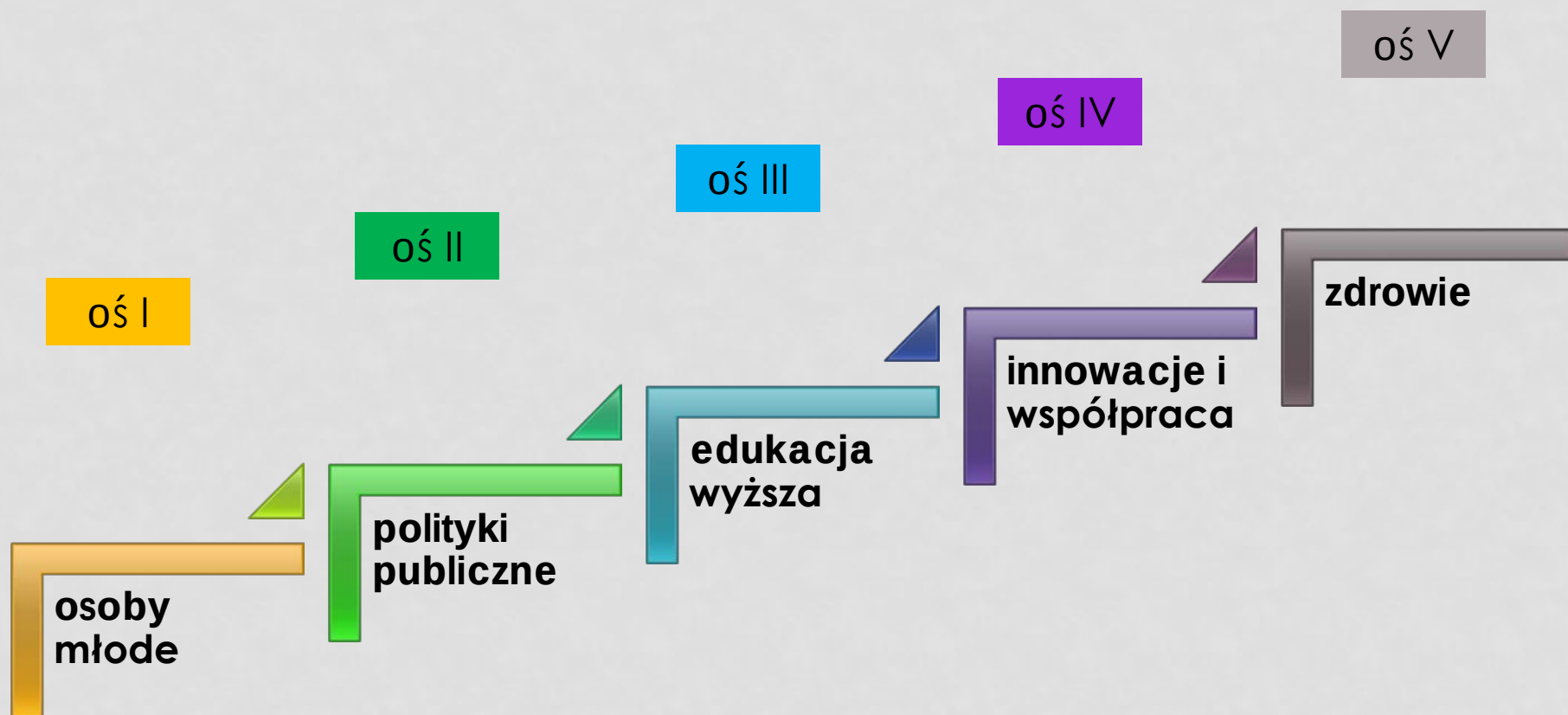


KAPITAŁ
LUDZKI

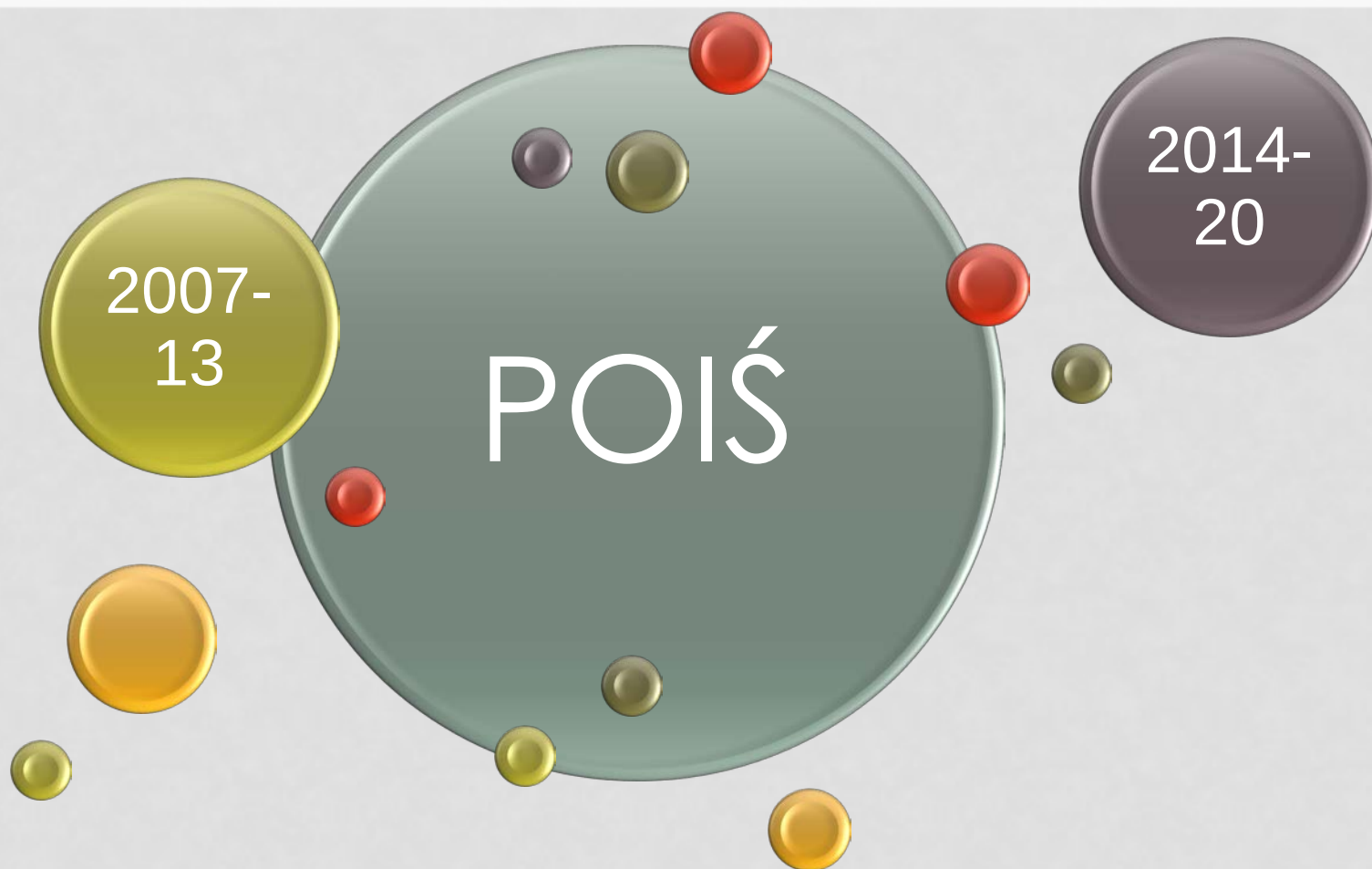


WIEDZA
EDUKACJA
ROZWÓJ

WIEDZA, EDUKACJA, ROZWÓJ



INFRASTRUKTURA, ŚRODOWISKO



INFRASTRUKTURA I ŚRODOWISKO

NISKOEMISYJNOŚĆ

OCHRONA ŚRODOWISKA

TRANSPORT x 2

BEZPIECZEŃSTWO ENERGETYCZNE

KULTURA

OCHRONA ZDROWIA

WSCHÓD



POLSKA WSCHODNIA



OBSZARY WIEJSKIE

Transfer wiedzy

Usługi doradcze

Systemy jakości

Środki trwałe

Klęski i katastrofy

Gospodarstwa i przedsiębiorstwa

Usługi na obszarach wiejskich

Lasy

Producenci rolni

Działania rolnośrodowiskowe

Rolnictwo ekologiczne

LEADER



POZOSTAŁE

Programy Europejskiej Współpracy Terytorialnej



Program Pomoc Techniczna

REGIONY

PROGRAMY REGIONALNE

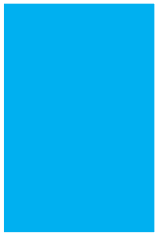
RPO

EFŚ

EFRR



PROGRAMY REGIONALNE



**10 CELÓW
TEMATYCZNYCH**



**URZĘDY
MARSZAŁKOWSKIE**



**ODRĘBNY UKŁAD
OSI W KAŻDYM
REGIONIE**



**TERAZ: PROJEKTY
PROGRAMÓW**

UŁATWIENIA

* ŁATWIEJ DLA BIZNESU, * POZYTYWNE ZMIANY



UPROSZCZENIA

harmonizacja przepisów

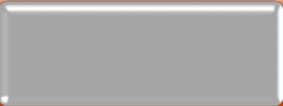
jeden portal

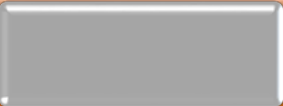
jedna sieć punktów

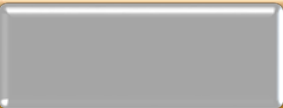
zaliczki i ryczałt

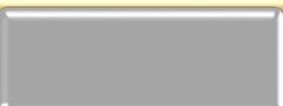
UPROSZCZENIA

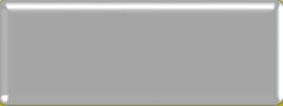
 **HARMONOGRAM KONKURSÓW DO 30.11.**

 **AKTUALIZACJA 3 MIESIĄCE PRZED KONKURSEM**

 **DOKUMENTACJA MIESIĄC PRZED KONKURSEM**

 **NABÓR MINIMUM 7 DNI**

 **WIĘCEJ OŚWIADCZEŃ**

 **INFORMATYZACJA APLIKOWANIA I ROZLICZANIA**

Portal Funduszy Europejskich

www.funduszeuropejskie.gov.pl



- | | | | |
|---------------------------------|---|---------------------------------------|---|
| Wiadomości | > | O Funduszach Europejskich | > |
| Nabór wniosków | > | Poradnik beneficjenta | > |
| Szkolenia i konferencje | > | Sukces dzięki Funduszom Europejskim | > |
| Dokumenty i wytyczne | > | Dotychczasowe projekty | > |
| Analizy, raporty i podsumowania | > | Fundusze Europejskie 2014-2020 | > |

Szukaj:

Wiadomości >>

RSS

Aktualności

Nabór wniosków

Szkolenia, konferencje

Zmiany w dokumentach

05-11-2014

Nowa infrastruktura Zespołu Szkół Muzycznych w Białymstoku



Największa szkoła muzyczna w północno-wschodniej części Polski została poddana gruntownej przebudowie dzięki środkom Programu Infrastruktura i Środowisko. Dzięki 25 mln zł unijnej dotacji, powstało m.in. 30 nowych sal dydaktycznych, 30 pomieszczeń do zajęć indywidualnych oraz sala prób z widownią przeznaczoną dla orkiestr, chórów i zespołów kameralnych.

[więcej >>](#)

04-11-2014

Trwa proces powoływania Komitetu Monitorującego Regionalny Program Województwa Pomorskiego na lata 2014-2020

W ramach trwających intensywnych przygotowań do uruchomienia wdrażania Regionalnego Programu Województwa Pomorskiego na lata 2014-2020, Zarząd Województwa Pomorskiego podjął uchwałę w sprawie przystąpienia do powołania Komitetu Monitorującego dla tego programu.

[więcej >>](#)

Wybierz Program

Serwisy Funduszy Europejskich

--- wybierz program ---



> Jak i gdzie szukać informacji

[Punkty informacyjne >](#)



> Stan wdrażania Funduszy Europejskich

Zapoznaj się z aktualnym poziomem wykorzystania środków [więcej >](#)

Portal Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju

www.mir.gov.pl



Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju
ul. Wspólna 2/4, 00-926 Warszawa, tel. 22 273 70 00

[Dostępna strona](#) | [EN](#) | [A A A](#) | [Kontakt](#)
[Drukuj](#) | [bip](#) | [RSS](#) | [Q](#)

[Aktualności](#) | [Ministerstwo](#) | [Fundusze Europejskie](#) | [Polityka Rozwoju](#) | [Transport](#) | [Budownictwo](#) | [Gospodarka Morska](#)

Fundusze Europejskie 2014-2020
Fundusze Europejskie 2007-2013
Wytyczne MIiR
Pomoc publiczna
Rezerwa celowa
Partnerstwo publiczno-prywatne
Wsparcie Inicjatywy JASPERS

Programowanie 2014-2020
Negocjacje 2014-2020

[Strona główna](#) >> [Fundusze Europejskie](#) >> **Fundusze Europejskie 2014-2020**

Fundusze Europejskie 2014-2020 - informacje ogólne

W latach 2014-2020 Polska zainwestuje 82,5 mld euro z unijnej polityki spójności. 23 maja 2014 r. Komisja Europejska zatwierdziła Umowę Partnerstwa, najważniejszy dokument określający strategię inwestowania Funduszy Europejskich w nowej perspektywie. Obecnie trwają negocjacje krajowych i regionalnych programów operacyjnych.

1. Ile funduszy na politykę spójności?

Fundusze Europejskie 2014 - 2020

Portal Funduszy Europejskich

Portal Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi

www.minrol.gov.pl

Start | FAQ | Mapa serwisu

  **MINISTERSTWO
ROLNICTWA I ROZWOJU WSI**

Wyszukaj 



Ministerstwo	Informacje branżowe	Rynki rolne	Wsparcie rolnictwa i rybołówstwa	Jakość żywności
--------------	---------------------	-------------	---	-----------------

- Polityka prywatności i plików cookies
- Niekorzystne zjawiska atmosferyczne - pomoc
- Informacje Prasowe
- Komentarze i sprostowania
- Poznaj Dobrą Żywność
- Płatności bezpośrednie
- Płatności bezpośrednie w latach 2015-2020
- WPR po 2013 roku
- Strategia zrównoważonego rozwoju

 Wizyta w Zjednoczonych Emiratach Arabskich

 Polskie jabłko
Mleko codziennie

PROW 2007-2013

PROW 2014-2020

PO RYBY 2007-2013

PO RYBY 2014-2020

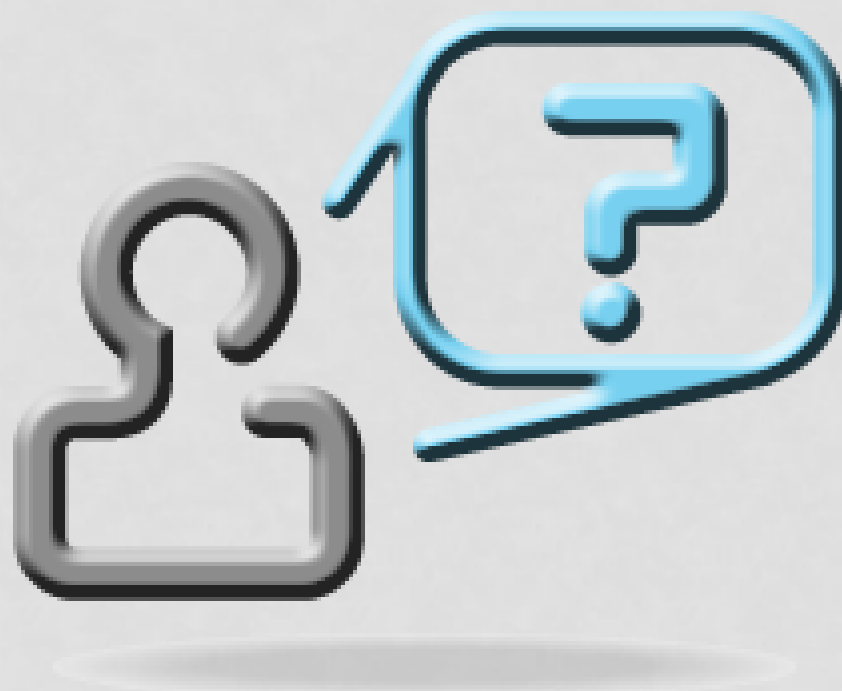
Płatności bezpośrednie

Płatności bezpośrednie w latach 2015-2020

Fundusze Strukturalne

Plan Rozwoju Obszarów Wiejskich

Program SAPARD



DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ!

Agnieszka Pogorzelska
**Centralny Punkt Informacyjny
Funduszy Europejskich**

ul. Żurawia 3/5, 00-503 Warszawa
tel. 22 626 06 32/33, 22 745 05 46
punktinformacyjny@cpe.gov.pl
www.funduszeuropejskie.gov.pl/punkty



**PUNKT
INFORMACYJNY**
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



MINISTERSTWO
INFRASTRUKTURY
I ROZWOJU



CENTRUM PROJEKTÓW
EUROPEJSKICH

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ
ROZWOJU REGIONALNEGO



Główne problemy podatkowe związane z dotacjami unijnymi na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy o podatku od towarów i usług

dr Maria Supera-Markowska

kierownik projektu badawczego:

Opodatkowanie dotacji unijnych - ocena regulacji prawnych oraz identyfikacja głównych problemów występujących w praktyce i analiza możliwości ich rozwiązania

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

Ujęcie dotacji unijnych na gruncie ustaw o podatkach dochodowych

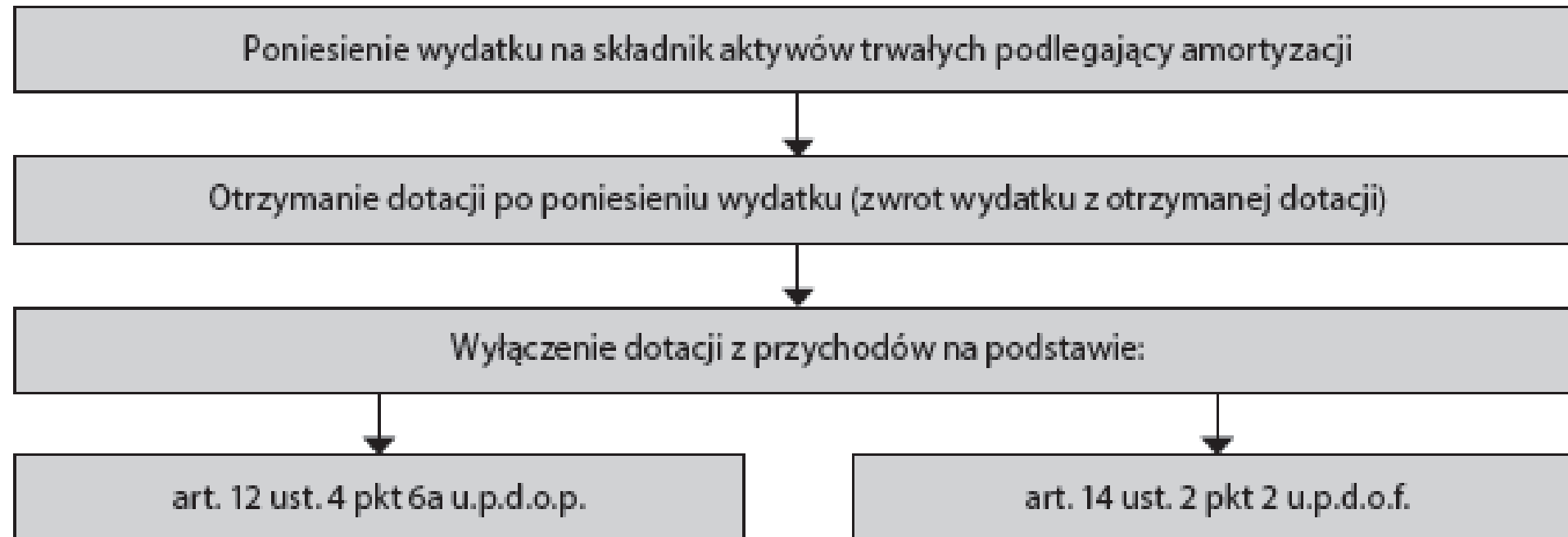
1. Dotacje unijne jako świadczenia pieniężne co do zasady stanowią przychody (art. 12 ust.1 pkt 1 ustawy o CIT oraz art. 11 ust. 1 w zw. z art. 14 ust. 1i ustawy o PIT).
2. Wyłączeniu z przychodów mogą podlegać niektóre dotacje inwestycyjne (art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy o CIT oraz art. 14 ust.2 pkt 2 i ust. 3 pkt 3a ustawy o PIT).
3. Kwestii zwolnienia dotacji unijnych z opodatkowania dotyczą przed wszystkim art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT oraz art. 21 ust.1 pkt 46 ustawy o PIT.

Wyłączenie dotacji unijnych z przychodów

1. Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt. 2 ustawy o PIT wyłączeniu z przychodów podlegają dotacje przeznaczone na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.
2. W ustawie o CIT nie przewidziano analogicznego wyłączenia, lecz zwolnienie w art. 17 ust.1 pkt 21 ustawy.
3. Na podstawie art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy o CIT do przychodów nie zalicza się zwróconych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania.

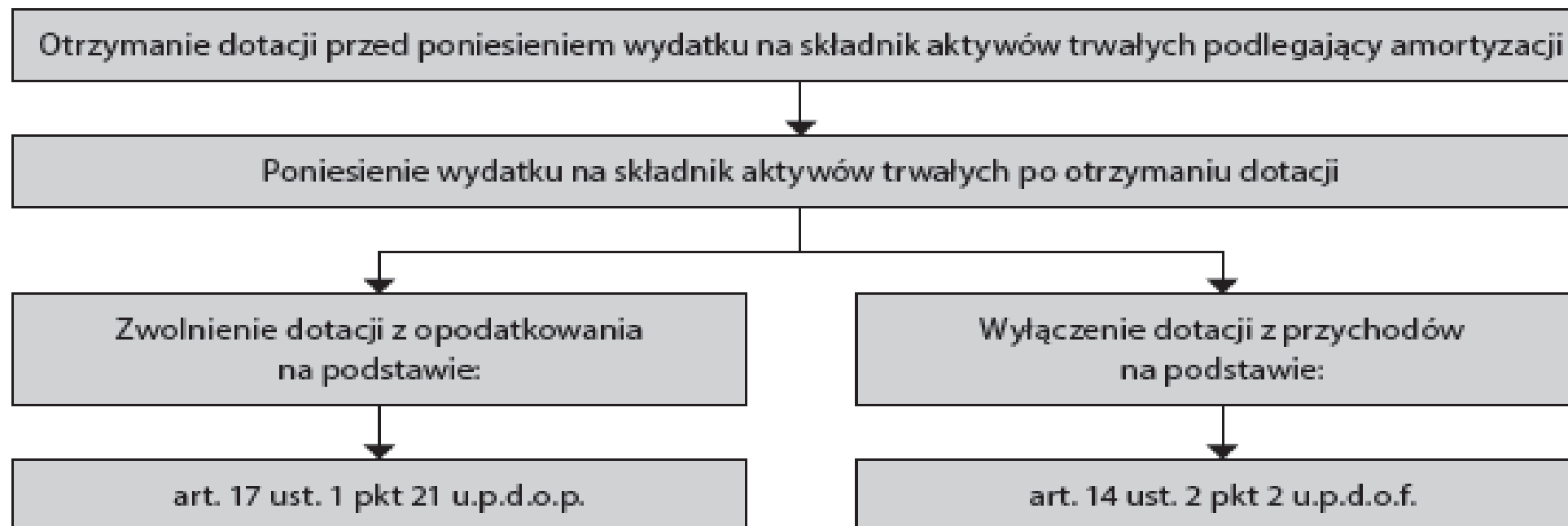
Wyłączenie dotacji unijnych z przychodów

Schemat III.1. Ujęcie unijnej dotacji inwestycyjnej na podlegający amortyzacji składnik aktywów trwałych w sytuacji, gdy dotacja stanowi zwrot wydatku



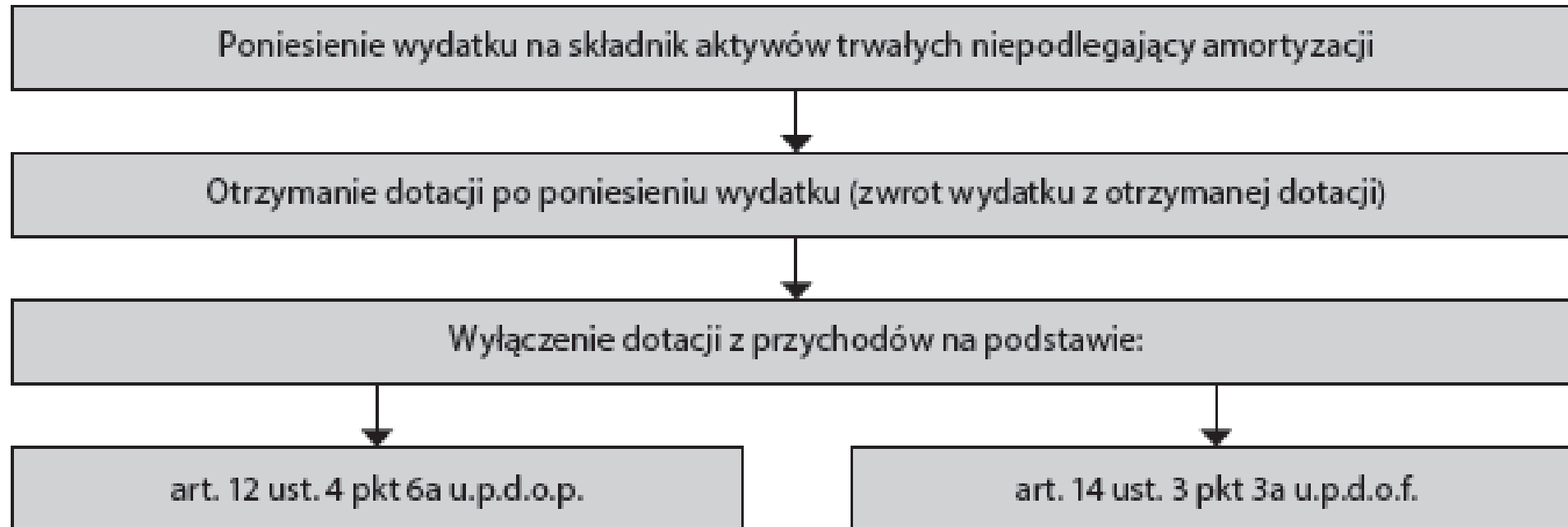
Wyłączenie dotacji unijnych z przychodów a zwolnienie z opodatkowania

Schemat III.2. Ujęcie unijnej dotacji inwestycyjnej na podlegający amortyzacji składnik aktywów trwałych w sytuacji, gdy poniesienie wydatku na składnik majątku następuje po otrzymaniu dotacji



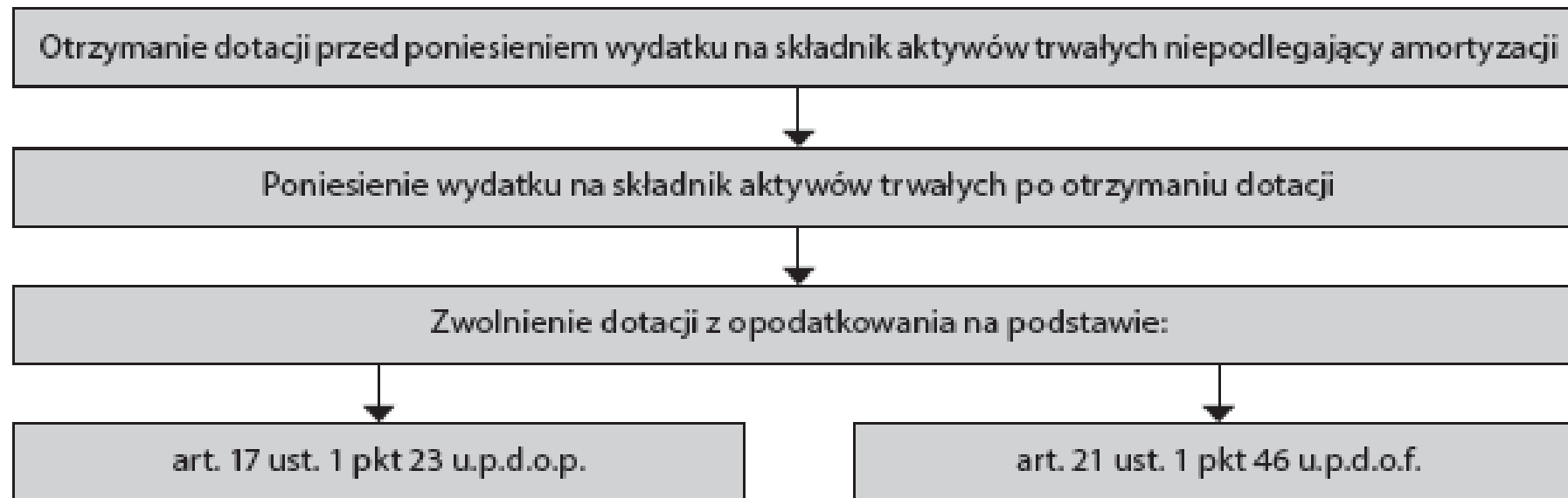
Wyłączenie dotacji unijnych z przychodów

Schemat III.3. Ujęcie unijnej dotacji inwestycyjnej na niepodlegający amortyzacji składnik aktywów trwałych w sytuacji, gdy dotacja stanowi zwrot wydatku



Zwolnienie dotacji unijnych z opodatkowania

Schemat III.4. Ujęcie unijnej dotacji inwestycyjnej na niepodlegający amortyzacji składnik aktywów trwałych w sytuacji, gdy poniesienie wydatku na składnik majątku następuje po otrzymaniu dotacji



Zwolnienie w ustawie o CIT

Artykuł 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT uznaje za wolne od podatku dochodowego dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra, agencje rządowe lub agencje wykonawcze, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc.

Zwolnienie w ustawie o PIT

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT uznaje się za wolne od podatku dochody otrzymane przez podatnika, jeżeli:

a) pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów właściwego ministra, agencje rządowe lub agencje wykonawcze, w tym również w przypadkach gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy

oraz

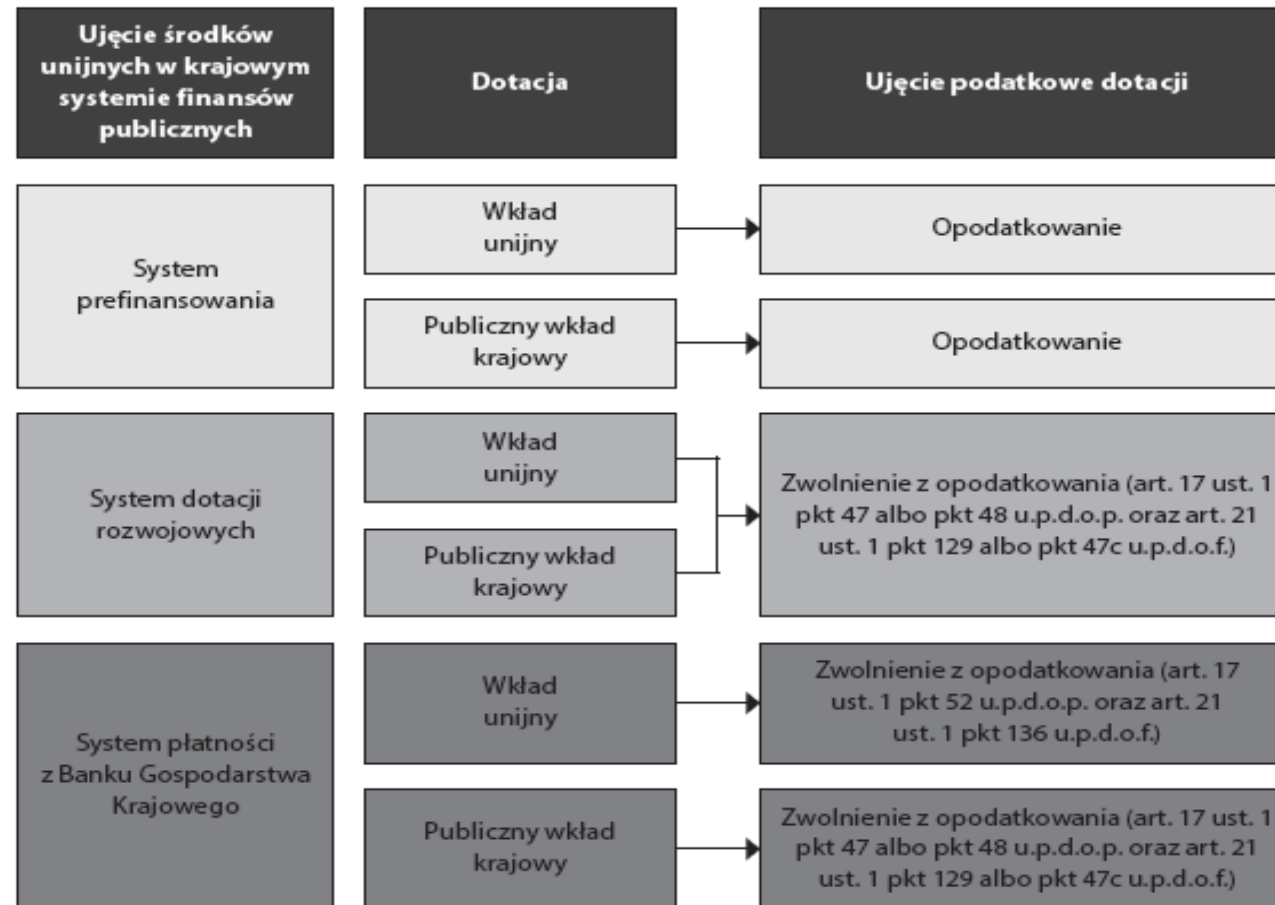
b) podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy; zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio zleca – bez względu na rodzaj umowy – wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem.

Warunek pochodzenia ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej w interpretacji organów podatkowych

- Od 2006 r. organy podatkowe prezentują stanowisko, że nie uznaje się dotacji unijnych za środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Argumentem jest to, że stanowią one środki pożyczone z budżetu państwa, środki budżetowe (dotacje lub kwoty od agencji rządowych) lub płatności z Banku Gospodarstwa Krajowego. W konsekwencji odmawia się także możliwości skorzystania ze zwolnienia z art. 17 ust.1 pkt 24 ustawy o CIT przez odsetki od dotacji unijnych lokowanych na bankowych rachunkach terminowych.
- W myśl powyższego poglądu ujęcie podatkowe dotacji unijnych uzależniane jest od sposobu ujęcia środków unijnych w krajowym systemie finansów publicznych, który od 2004 r. trzykrotnie się zmienił, podczas gdy istota dotacji pozostaje taka sama.

Warunek pochodzenia ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej w interpretacji organów podatkowych

Schemat V.1. Konsekwencje podatkowe otrzymania dotacji w przypadku ich uzależnienia od ujęcia środków unijnych w krajowym systemie finansów publicznych



Warunek pochodzenia ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej w orzecznictwie sądowym

- ❑ Sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej jest kwestią techniczną, która nie powinna mieć znaczenia dla możliwości skorzystania przez beneficjentów dotacji unijnych z przedmiotowych zwolnień.
- ❑ Argumentami za tym przemawiającymi są też:
 - ❑ prawidłowe interpretowanie warunku pochodzenia środków,
 - ❑ zakaz zawężania zwolnień podatkowych,
 - ❑ ujęcie zwolnień jako zwolnień przedmiotowych,
 - ❑ istota pomocy unijnej i cele polityk unijnych.

Ujęcie wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych

- Dwa warunki zwolnienia z art. 21 ust.1 46 ustawy o PIT muszą być spełnione łącznie, tj.:
 - warunek pochodzenia ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej,
 - warunek bezpośredniego realizowania celu programu.
- Co do warunku drugiego w interpretacjach organów podatkowych i orzecznictwie sądowym prezentowane są następujące różne poglądy w tym zakresie:
 - ze zwolnienia mogą korzystać pracownicy i inni podatnicy bezpośrednio realizujący cel programu w ramach umowy zawartej z osobą prawną,
 - ze zwolnienia nie mogą korzystać jedynie zleceńbiorcy,
 - ze zwolnienia mogą korzystać jedynie osoby wykonujące czynności merytoryczne,
 - ze zwolnienia nie mogą korzystać żadeni pracownicy, zleceńbiorcy ani osoby współpracujące.

Ujęcie kosztów sfinansowanych z dotacji unijnych

- Wydatki i koszty sfinansowane dotacjami, z wyjątkiem sytuacji uznawania dotacji za podlegający opodatkowaniu przychód i co za tym idzie możliwości zaliczenia ich do kosztów podatkowych, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT oraz art. 23 ust.1 pkt 56 ustawy o PIT, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów.
- Podstawowy problem praktyczny wiąże się z sytuacją, w której poniesienie i rozliczenie kosztu jest wcześniejsze niż otrzymanie dotacji, co powoduje konieczność skorygowania kosztów uzyskania przychodów w związku z otrzymaniem dotacji. Problem ten dotyczy w szczególności odpisów amortyzacyjnych od aktywów trwałych sfinansowanych z dotacji, która została otrzymana już po rozpoczęciu amortyzacji składnika majątku. Część organów podatkowych stoi na stanowisku, że korekta kosztów powinna zostać dokonana wstecz (korekta wstecz), podczas gdy powinno to nastąpić w okresie otrzymania dotacji (korekta na bieżąco).

Ujęcie wydatków na pozyskanie dotacji

- W zakresie ujęcia wydatków na pozyskanie dotacji unijnych prezentowane są trzy stanowiska, uzależnione m.in. od poglądu na podatkowe ujęcie dotacji, zgodnie z którymi:
 - nie ma możliwości zaliczenia wydatków na pozyskanie dotacji do kosztów uzyskania przychodów z uwagi na niepodleganie dotacji opodatkowaniu (wyłączenie ich z przychodów lub zwolnienie z opodatkowania);
 - nie ma możliwości zaliczenia wydatków na pozyskanie dotacji do kosztów uzyskania przychodu jedynie w przypadku wyłączenia dotacji z przychodów (większości dotacji inwestycyjnych), natomiast istnieje taka możliwość w przypadku opodatkowania dotacji (niektórych dotacji inwestycyjnych oraz dotacji nieinwestycyjnych);
 - istnieje możliwość zaliczenia wydatków na pozyskanie dotacji do kosztów uzyskania przychodów jako kosztów pośrednich, niezależnie od wyłączenia dotacji z przychodów lub ich zwolnienia z opodatkowania.
- Prawidłowym poglądem jest ten, który przewiduje rozliczanie wydatków na pozyskanie dotacji unijnych jako kosztów pośrednich, pod warunkiem spełnienia ogólnych przesłanek zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Nawet w przypadku nieotrzymania dotacji wydatki na jej pozyskanie mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Ujęcie podatkowe a bilansowe dotacji

- Pewne problemy występujące w praktyce, rozumiane jako utrudnienia, mogą też wiązać się z komplikacjami wynikającymi z odmiennego ujęcia dotacji na gruncie ustaw o podatkach dochodowych i przepisów o rachunkowości.
- Z przepisów ustaw o podatkach dochodowych wynika, iż podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych mają obowiązek ich prawidłowego prowadzenia także dla celów podatkowych, tj. dla ustalenia przychodów podatkowych i kosztów ich uzyskania, stanowiących podstawę ustalenia dochodu podatkowego (straty podatkowej). Samo ustalenie dochodu (straty) następuje jednak na podstawie przepisów prawa podatkowego.
- Pomędzy tymi dwiema ustawami występują liczne różnice, także w przypadku ujmowania dotacji i sfinansowanych nimi wydatków (np. różnice co do momentu powstania przychodu; możliwość zaliczenia dotacji do przychodów w myśl przepisów o rachunkowości, które to dotacje nie są jednak traktowane jako przychody w myśl przepisów podatkowych albo stanowią przychody zwolnione; wyłączenie wydatków sfinansowanych dotacjami z kosztów uzyskania przychodów, podczas gdy stanowią one koszty w myśl przepisów o rachunkowości), w konsekwencji czego zysk finansowy brutto, ustalony zgodnie z przepisami o rachunkowości, często różni się od dochodu brutto ustalonego dla celów podatkowych zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych.

Ujęcie dotacji na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług - zagadnienia podstawowe

- Podatnik będący potencjalnym beneficjentem dotacji unijnej, chcąc przeanalizować kwestie wpływu jej otrzymania na ukształtowanie podstawy opodatkowania i obowiązku podatkowego oraz możliwości odliczenia podatku naliczonego, powinien na wstępie odpowiedzieć sobie na dwa pytania:
 - Czy dotacja będzie miała bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług?
 - Czy przysługuje mu prawo odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług sfinansowanych dotacją?

Ujęcie dotacji na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług – niektóre szczegółowe zagadnienia

- Jak ustalić podstawę zwolnienia albo stawkę podatkową dla dotacji?
- Jak obliczyć kwotę netto dotacji?
- Czy i jak udokumentować otrzymanie dotacji?
- Kiedy powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dotacji?
- Jak ująć zaliczki na dotacje?
- Jak ująć zwrot dotacji?
- Czy i kiedy dotacja wpływa na proporcję sprzedaży?
- Jak roczna korekta wpływa na budżet projektu?

Więcej:

M.Supera-Markowska
Opodatkowanie dotacji unijnych
Warszawa 2014

Kontakt:

maria.supera@imfib.com



Korekta kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych



dr Marcin Jamroży
adiunkt w Instytucie Finansów SGH w Warszawie, kierownik
Poddyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii
Podatkowych oraz Poddyplomowych Studiów Cen
Transferowych, partner w Rödl & Partner,
doradca podatkowy i radca prawny

**Korekta kosztów z tytułu odpisów
amortyzacyjnych**

Art. 16. ust. 1 pkt 48 CIT

Do kosztów uzyskania przychodów **nie zalicza się** odpisów z tytułu zużycia środków trwałych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, **odliczonym od podstawy opodatkowania albo zwróconym podatnikowi** w jakiegokolwiek formie.

Dlaczego zwolnienie dotacji nie musi być korzystne z podatkowego punktu widzenia ?

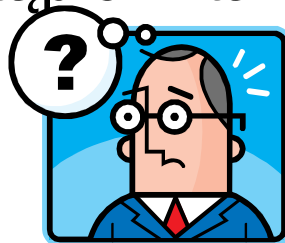
Przykład

Podatnik zakupił i oddał do użytkowania nową linię produkcyjną w grudniu 2013 roku, a od stycznia 2014 zaczął dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Dotacja ze środków Unii Europejskiej w wysokości 50% wpłynęła na rachunek spółki w lipcu 2014 roku. Co należy uczynić z amortyzacją za okres od stycznia do czerwca 2014 roku?



Możliwe warianty postępowania

Jak powinien postąpić w takiej sytuacji przedsiębiorca?



- a) *uwzględnić wysokość należnej dotacji od momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych?*
- b) *naliczać odpisy amortyzacyjne od pełnej wartości środków trwałych i skorygować je „wstecz” w momencie otrzymania dotacji?*
- c) *naliczać odpisy amortyzacyjne od pełnej wartości środków trwałych i zmniejszyć je „na bieżąco” w momencie otrzymania dotacji?*

Stanowisko fiskusa

- *„Stwierdzić należy, że otrzymanie refundacji poniesionych wydatków skutkuje koniecznością dokonania korekty odpisów amortyzacyjnych w tych miesiącach, w których zostały one wykazane w wysokości zawyżonej. Zatem, Wnioskodawca winien dokonać korekty odpisów amortyzacyjnych wstecz”.*

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (IPTPB1/415-734/13-5/AP)

- *„...należy stwierdzić, że nie można w miesiącu, w którym otrzymano zwrot wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, dokonać jednorazowego zmniejszenia kosztów uzyskania przychodu z tytułu wyłączenia odpisów amortyzacyjnych za okresy przed otrzymaniem zwrotu wydatków”.*
- Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ILPB1/415-969/13-2/AMN)

Stanowisko sądów

*„Jeżeli zatem zwrot wydatków na nabycie lub wytworzenie środka trwałego powoduje wyłączenie z kosztów przychodów odpowiedniej części odpisów amortyzacyjnych, to skutek w postaci obowiązku wyłączenia (korekty kosztów) powstaje z **chwilą zwrotu wydatków** (w rozliczeniu za okres, w którym zwrot wydatków został otrzymany). Bez tego (zwrotu) podatnik nie miał i nie ma obowiązku zmniejszenia kosztów z tytułu amortyzacji. Oznacza to, że dopiero po otrzymaniu dotacji należy określić, jaka wartość odpisów dotychczas zaliczonych do kosztów powinna być z kosztów wyłączona (z racji zwrócenia części wydatków na zakup środka trwałego), zaś następnie o tę kwotę należałoby zmniejszyć koszty bieżące, a nie dokonywać wstecznej korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych”.*

(I SA/Ke 385/13 - Wyrok WSA w Kielcach)



Stanowisko sądów

- „.....do czasu otrzymania refundacji, naliczone pełne odpisy amortyzacyjne są kosztem uzyskania przychodu i dopiero moment otrzymania środków pomocowych na rachunek podatnika będzie rodził obowiązek dokonania korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych. Stanowisko takie znajduje uzasadnienie w treści art. 16 ust. 1 pkt 48 u.p.d.o.p., gdzie pojęcia "zwróconym" ustawodawca użył w czasie przeszłym i w formie dokonanej. Zdaniem Sądu, prowadzi to do wniosku, że obowiązek skorygowania (nieuwzględniania w kosztach) odpisów amortyzacyjnych od wydatków, które zostały zrefundowane, dotyczy tych sytuacji, gdy te środki pomocowe zostały już faktycznie otrzymane. Oznacza to, że dopiero po otrzymaniu dotacji należy określić, jaka wartość odpisów dotychczas zaliczonych do kosztów powinna być z kosztów wyłączona (z racji zwrócenia części wydatków na zakup środka trwałego), zaś następnie o tę kwotę należałoby zmniejszyć koszty bieżące, a nie dokonywać wstecznej korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych”. (wyrok WSA w Gdańsku, I SA/Gd 41/14)

● Podsumowanie

- zwolnienie nie zawsze oznacza korzyść podatkową
- odmienne stanowiska sądów administracyjnych i organów podatkowych
- jaki wariant postępowania wybrać?



Ujęcie wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych

*Przemysław Szabat
doradca podatkowy*

Członek Komitetu Podatkowego Pracodawców RP



Ujęcie wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych

AGENDA

1. Warunki zwolnienia z opodatkowania
2. Warunek pochodzenia środków z bezzwrotnej pomocy zagranicznej
3. Warunek bezpośredniego realizowania celu programu
4. Odpowiedzialność płatników za niepobranie zaliczek na podatek



WARUNKI ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA



Art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

„Wolne od podatku dochodowego są dochody otrzymywane przez podatnika, jeżeli:

a) pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów, właściwego ministra, agencje rządowe lub agencje wykonawcze, w tym również w przypadkach gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy oraz

b) podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy; zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca - bez względu na rodzaj umowy - wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem”

Przesłanki, o których mowa powyżej, powinny być spełnione **łącznie**.



WARUNEK POCHODZENIA ŚRODKÓW Z BEZZWROTNEJ POMOCY ZAGRANICZNEJ



Organy podatkowe często prezentują stanowisko, iż dotacje unijne nie mogą zostać uznane za środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej, gdyż są one kwalifikowane jako **środki budżetowe** (dotacje lub kwoty od agencji rządowych), **środki pożyczone z budżetu państwa** lub **płatności z Banku Gospodarstwa Krajowego**.



Przepisy obowiązujące do końca 2009 r. :

Art. 200 ust. 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych:

„środki, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 (środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybołówstwa), stanowią dochody budżetu państwa po ich przekazaniu w złotych na rachunek budżetu państwa, z zastrzeżeniem ust. 5”

W opinii organów podatkowych, wypłacane dotacje stanowiły podlegające szczególnym zasadom rozliczania wydatki budżetu państwa przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem funduszy unijnych.



W odniesieniu do wynagrodzeń, których finansowanie odbywało się w oparciu o przepisy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych organy podatkowe stoją na stanowisku, iż:

„środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej stają się, po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa, dochodami tego budżetu, z którego realizowane są wydatki budżetu państwa na finansowanie programów i projektów, na których wprowadzenie w życie uzyskano te środki. Środki pomocowe pochodzące z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybołówstwa, przeznaczone na realizację programów operacyjnych są wydatkami budżetu państwa jako dotacje.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 października 2013 r., sygn. ITPB2/415-651/13/RS)



Przepisy obowiązujące od dnia 1 stycznia 2010 r.:

Art. 111 pkt 16 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych:

„dochodami podatkowymi i niepodatkowymi budżetu państwa są środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b, na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 4 lit. b tiret drugie, pkt 5 lit. c i d oraz pkt 6, po ich przekazaniu na rachunek budżetu państwa”

Wprawdzie na gruncie obowiązującej od 1 stycznia 2010 r. ustawy o finansach publicznych środki pomocowe pochodzące z funduszy unijnych **nie zostały włączone do budżetu państwa**, lecz stanowią odrębną formę środków europejskich przeznaczonych na realizację programów finansowych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji (z wyłączeniem środków na pomoc techniczną), to wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem tych środków są **wydatkami budżetu państwa**. W konsekwencji, zdaniem organów podatkowych, źródłem wynagrodzeń wypłacanych na rzecz beneficjentów, a których finansowanie odbywa się w oparciu o przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych są **wyłącznie publiczne środki krajowe**.



Interpretacje organów podatkowych – środki pochodzące z budżetu państwa

„Tym samym nie jest możliwe uznanie, że wskazane we wniosku wynagrodzenia wypłacane w ramach POKL i RPO WZ, korzystają ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem nie zostało spełnione kryterium pochodzenia (finansowania) przedmiotowych dochodów ze środków bezzwrotnej pomocy w rozumieniu lit. a) tego przepisu.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 października 2013 r., sygn. ITPB2/415-651/13/RS)

„Beneficjent otrzymuje od instytucji wdrażającej środki na realizację swojego projektu z krajowych funduszy publicznych. Po udokumentowaniu przez niego wydatkowania tych środków możliwe jest wnioskowanie do Komisji Europejskiej przez odpowiednie instytucje o zwrot wydatkowanych kwot. Zwrócone środki zasilają źródło finansowania krajowego. Zatem wynagrodzenie Wnioskodawcy nie pochodzi bezpośrednio z Unii Europejskiej. W przypadku projektów realizowanych w ramach Funduszu Spójności środki pomocowe z Unii Europejskiej stanowią refundację wcześniej poniesionych wydatków, których źródłem finansowania były krajowe środki publiczne.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. ILPB1/415-80/13-4/AMN)



Znane jest również stanowisko organów podatkowych zwracające uwagę na **refundacyjny** charakter dotacji unijnych.

Zasadą finansowania projektów realizowanych w ramach funduszy strukturalnych jest prefinansowanie wydatków na ich realizację ze środków budżetu państwa, a zatem pomoc jaką otrzymują beneficjenci pochodzi ze środków pożyczonych z budżetu państwa.

Skoro pomoc, jaką otrzymują beneficjenci, pochodzi ze środków **pożyczonych** z budżetu państwa, nie jest to pomoc otrzymana ze środków **bezzwrotnej** pomocy.



„Zasadą finansowania projektów realizowanych w ramach Funduszu Spójności jest więc prefinansowanie wydatków na ich realizację ze środków budżetu Państwa, a zatem pomoc jaką otrzymują beneficjenci pochodzi ze środków pożyczonych z budżetu Państwa. Skoro pomoc, jaką otrzymują beneficjenci, pochodzi ze środków pożyczonych z budżetu państwa, nie jest to pomoc otrzymana ze środków bezzwrotnej pomocy, a tylko takie pochodzenie warunkuje zwolnienie przedmiotowe z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. ILPB1/415-80/13-4/AMN)



Od 1 stycznia 2010 r. zmieniły się zasady gospodarowania środkami europejskimi, do których zaliczyć należy m.in. środki pochodzące z dotacji unijnych. Przejawem tych zmian było wprowadzenie innego sposobu dystrybucji środków finansowych na realizację programów, wprowadzając odrębny podmiot – płatnika dokonującego płatności na rzecz beneficjentów. Płatnikiem tym ustanowiono Bank Gospodarstwa Krajowego, który otrzymuje środki z budżetu państwa (z Ministerstwa Finansów), a następnie przekazuje płatności beneficjentowi.

Art. 200 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych:

„Obsługę bankową płatności prowadzi Bank Gospodarstwa Krajowego w ramach umowy rachunku bankowego zawartej z Ministrem Finansów. Minister Finansów przedstawia do zaopiniowania ministrowi właściwemu do spraw rozwoju regionalnego oraz ministrowi właściwemu do spraw rybołówstwa projekt umowy, o której mowa w ust. 1.”



„Środki przeznaczone na wynagrodzenie dla pracowników zatrudnionych przez Wnioskodawcę przy bezpośredniej realizacji celów projektu pochodzą z płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymanych z Banku Gospodarstwa Krajowego. Nie zostało więc spełnione kryterium pochodzenia środków pieniężnych (źródło finansowania), o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Źródłem finansowania tych wynagrodzeń są bowiem wyłącznie środki krajowe a nie środki bezzwrotnej pomocy, o których stanowi art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. a) ww. ustawy.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 r., sygn. ILPB1/415-1298/11-2/AG)



Powyżej zaprezentowane poglądy organów podatkowych dotyczące kwalifikacji dotacji unijnych jako środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej były często kwestionowane przez sądy administracyjne.

Pozwoliło to na ukształtowanie linii orzeczniczej sądów administracyjnych wskazującej, że sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej w ramach krajowego systemu finansów publicznych jest **wyłącznie kwestią techniczną**, która nie ma znaczenia dla możliwości zwolnienia dotacji unijnych z opodatkowania.



wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2014 r., sygn. II FSK 1349/12:

„Sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej jest kwestią techniczną. Istotne jest wyłącznie ustalenie podmiotu, który ostatecznie ponosi ekonomiczny ciężar bezzwrotnej pomocy.”

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 września 2013 r., sygn. II FSK 2646/11:

„Dyspozycja art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. a u.p.d.o.f. ma na celu zapewnienie tego, aby cała kwota pomocy przekazanej ze środków UE została przeznaczona na realizację programów operacyjnych na poszczególnych szczeblach. Na pewno nie została zaś ustanowiona w celu dofinansowywania budżetów państw członkowskich poprzez opodatkowanie dochodów podmiotów bezpośrednio realizujących cele projektów. Bez znaczenia w związku z tym dla realizacji przedmiotowego zwolnienia jest sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy z UE.”



WARUNEK BEZPOŚREDNIEGO REALIZOWANIA CELU PROGRAMU



Zgodnie z aktualnym orzecznictwem sądów administracyjnych, wyłącznie beneficjenci dotacji są podmiotami realizującymi bezpośrednio cel programów finansowanych z bezzwrotnej pomocy. Są to podmioty, które w sensie ekonomicznym i technicznym sprawują **nadzór** nad realizacją konkretnego projektu, ponosząc jednocześnie **odpowiedzialność** za jego prawidłowe wykonanie.

Realizowanie celu programu w sposób bezpośredni nie oznacza obowiązku osobistego jego wykonania przez beneficjenta dotacji. Może on tego dokonać przy pomocy innych podmiotów gospodarczych lub też osób przez siebie zatrudnionych, nie tracąc przy tym przymiotu „*bezpośredniości*”.

Natomiast podmioty „*wspierające*” beneficjenta dotacji nie mogą być uznane za realizujące bezpośrednio cel programu. Powyższe oznacza, iż wynagrodzenia pracowników, zleceniobiorców i współpracowników beneficjentów dotacji **nie mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT**. W konsekwencji, dochody im wypłacane są opodatkowane na zasadach ogólnych, o których mowa w ustawie o CIT.



wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 sierpnia 2013 r. II FSK 2201/12

„Bezpośrednio realizujący program pomocy, według ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to przedsiębiorca lub zleceniobiorca określony co do tożsamości jako beneficjent programu lub opisany w programie przedmiotowo jako realizator określonego zadania, co wyklucza pracowników tej osoby, bądź inne osoby współpracujące przy tym zadaniu jako podwykonawcy.”

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 sierpnia 2013 r. II FSK 2405/11

„Za podatnika bezpośrednio realizującego cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy można uznać wyłącznie osobę, która wykonując czynności z tym programem związane, otrzymała na ten cel środki od podmiotu wymienionego w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc jest bezpośrednim beneficjentem tych środków. Stąd środki pieniężne będące przychodami podlegają zwolnieniu z opodatkowania, jeżeli są przychodami beneficjenta lub bezpośredniego wykonawcy, nie są natomiast zwolnione przychody pracowników czy osób zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej tychże podmiotów.”



wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lipca 2013 r. II FSK 2352/11

„Przychody ze środków pomocowych są zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli są przychodami podmiotu będącego bądź to ich beneficjentem, bądź to bezpośrednim wykonawcą celów, dla których środki te zostały udzielone czy przyznane. (...) Podatnikiem realizującym bezpośrednio cel programu może być wyłącznie podmiot, któremu powierzono w sensie ekonomicznym i technicznym realizację konkretnego projektu i który ponosi pełną odpowiedzialność za prawidłowe jego wykonanie.”

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2013 r. II FSK 1512/11

„Celem ustawodawcy było zwolnienie z opodatkowania tylko jednego podmiotu, bezpośrednio realizującego cel programów pomocowych, a nie kolejnych podmiotów pośrednio realizujących czynności zlecone przez beneficjenta.”



Przed ukształtowaniem się aktualnej linii interpretacyjnej, do poszczególnych grup charakteryzujących się odmienną kwalifikacją na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT można było zaliczyć:

- a) podwykonawców
- b) pracowników, zleceniobiorców i osoby współpracujące, w tym:
 - pracowników i podatników bezpośrednio realizujących cel programu w ramach umowy zawartej z osobą prawną;
 - osoby wykonujące wyłącznie czynności merytoryczne.



Wynagrodzenia podwykonawców wypłacane przez beneficjentów dotacji unijnych nie podlegają zwolnieniu od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT. Jest to związane zarówno z **pośrednią**, jak i **częściową** realizacją celu programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy.

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 207/2012

„Podmiotem bezpośrednio realizującym program pomocy jest przedsiębiorca lub zleceniobiorca określony co do tożsamości jako beneficjent programu lub opisany w programie przedmiotowo jako realizator określonego zadania, co wyklucza z kręgu podmiotów podlegających zwolnieniu pracowników tej osoby, bądź inne osoby współpracujące przy tym zadaniu jako podwykonawcy.”



Zasadniczo dochody pracowników i zleceniobiorców również nie korzystały ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT.

W przeszłości istniała linia interpretacyjna, zgodnie z którą ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym korzystały dochody pracowników i osób zatrudnionych na podstawie innej umowy (np. zlecenia), jeżeli spełnione były łącznie następujące warunki:

- osoby te bezpośrednio realizowały cel programu oraz
- beneficjentem dotacji unijnej była osoba prawna.

W myśl innego poglądu ze zwolnienia z opodatkowania mogły korzystać wyłącznie dochody osób merytorycznie zaangażowanych w realizację programu programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy. Zakres zwolnienia nie obejmował dochodów osób wykonujących czynności o charakterze organizacyjnym, technicznym lub pomocniczym.



ODPOWIEDZIALNOŚĆ PŁATNIKÓW ZA NIEPOBRANIE ZALICZEK NA PODATEK



W świetle dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, pracodawcy i zlecniodawcy, którym przyznano dotacje unijne na realizację projektów, powinni, zgodnie z art. 32 i 41 ustawy o PIT, pobierać zaliczki od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom (zlecniobiorcom) zatrudnionym przy realizacji projektów, pomimo finansowania ich wynagrodzeń z dotacji unijnych.

Ewentualnie z uwagi na fakt, iż w przeszłości istniały rozbieżności dotyczące interpretacji przepisów dotyczących wynagrodzeń wypłacanych z dotacji unijnych płatnicy, w celu zabezpieczenia swojej pozycji podatkowej, mogą wystąpić z **wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej**.



Odpowiedzialność płatników za niepobranie zaliczek na podatek

Art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej

„Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony”.

Płatnik odpowiada za niepobranie zaliczki na podatek **całym swoim majątkiem**.

Jeżeli płatnik zaniżył podstawę opodatkowania, wówczas podatnik nie ponosi odpowiedzialności za zaniżenie podstawy opodatkowania do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany był płatnik.

Niepobrana przez płatnika zaliczka staje się zaległością podatkową oprocentowaną zgodnie z przepisami dotyczącymi **odsetek za zwłokę**.

Płatnik, który nie wykonuje z należytą starannością nałożonych na niego obowiązków, podlega karze na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy. Odpowiedzialność karną, o której mowa powyżej, ponosi nie przedsiębiorstwo, lecz **wyznaczona osoba**, na której spoczywają obowiązki **płatnika**.



Dziękuję za uwagę!

Przemysław Szabat
doradca podatkowy
przemyslaw.szabat@ssw.pl



*VAT: czy dotacja to „wartość
dodana”?*

Co to jest wartość dodana?

- 1) metoda dodawania: (płace + marża)
- 2) metoda odejmowania: (obróć własny – zakupy)

Obliczanie VAT „z pominięciem” wartości dodanej

W praktyce podatek oblicza się za pomocą tzw. metody fakturowej, która nie wymaga ustalenia wartości dodanej, ale wymaga ustalenia obrotu

metoda fakturowa:

obrót * stawka

- zakupy * stawka

= podatek do zapłaty

Podstawa opodatkowania

- Wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które dostawca otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, włączając subwencje bezpośrednio związane z ich ceną.
- Podstawa opodatkowania obejmuje:
 - a) podatki, opłaty i podobne należności, z wyjątkiem VAT,
 - b) dodatkowe koszty, np. prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta (państwa członkowskie mogą uznać za dodatkowe koszty wydatki będące przedmiotem odrębnej umowy)

Dlaczego dotacja zwiększa podstawę opodatkowania?

- VAT jest podatkiem obrotowym; obrotem jest **całość** należności za towar/usługę, bez względu na to, kto ją uiszcza
- Przyjęcie odmiennej zasady (obrotem jest tylko to, co płaci klient) naruszałoby przede wszystkim zasady:
 - proporcjonalności
 - niepogarszana warunków konkurencji
(neutralności *sensu largo*)

Przykład

Podmiot A wygrał przetarg na świadczenie usług, których cena jest częściowo pokrywana z dotacji. Zaoferował cenę jednostkową netto usługi na 120 zł. Od klienta pobiera jednak kwotę 100 zł powiększoną o VAT wg stawki 23%, natomiast podmiot publiczny zobowiązał się udzielić dotacji w kwocie 20 zł do każdej jednostkowej usługi.

Podmiot B świadczy usługę substytucyjną w stosunku do usługi podmiotu A, tyle że nie korzysta z dotacji. Zakładając, że ma zbliżone do podmiotu A koszty działalności oraz stosuje podobną marżę, powinien ustalić cenę netto na poziomie 120 zł.

Gdyby dotacja dla podmiotu A nie powiększała podstawy opodatkowania:

- Podmiot A od każdej usługi odprowadzałby VAT w wysokości $100 \text{ zł} * 23\% = 23 \text{ zł}$,
- Natomiast B – $120 \text{ zł} * 23\% = 27,60 \text{ zł}$

W praktyce więc A, oprócz „oficjalnej” dotacji w wysokości 20 zł otrzymywałby „ukrytą” dotację w wysokości dodatkowych 4,60 zł ($27,60 \text{ zł} - 23 \text{ zł}$), zatem przewaga konkurencyjna wynikająca z faktu otrzymania dotacji dodatkowo zwiększałaby się w wyniku działania VAT. Włączenie dotacji do podstawy opodatkowania u podatnika A wyeliminuje tę „ukrytą” dotację.

Opisana dotacja jest udzielana **do konkretnego produktu**. W sensie ekonomicznym stanowi ona formę pomocy finansowej **dla nabywcy tego produktu**, a nie dla jego zbywcy, pomijając oczywiście to, że korzystanie z dotacji wpływa na konkurencyjność zbywcy.

Obliczanie VAT od dotacji „brutto”

Podatnik otrzymujący dotację „brutto” do swego produktu powinien, dla obliczenia podatku, dokonać rachunku „w stu”:

$$\text{VAT} = \frac{(\text{Cena produktu} + \text{dotacja}) \times \text{stawka podatku (\%)}}{100\% + \text{stawka podatku (\%)}}$$

VAT przypadający na dotację, podatnik obliczy odejmując od kwoty VAT otrzymanej na podstawie powyższego wzoru kwotę VAT należnego od samej ceny produktu (z pominięciem dotacji).

Podatek VAT w partnerstwie publiczno- prywatnym typu hybrydowego

dr Katarzyna Feldo

Warszawa, 5 grudnia 2014



***Czym jest partnerstwo
publiczno – prywatne
(PPP)?***

***To innowacyjna
metoda realizacji
inwestycji***



Definicja PPP

- **Brak jednej uniwersalnej definicji PPP**

Różnorodność form współpracy podmiotu publicznego oraz partnera prywatnego w efekcie, których następuje zwiększenie świadczenia usług publicznych.

Komisja Europejska

Wykorzystanie kapitału i doświadczenia sektora prywatnego dla dostarczania usług publicznych.

EBI

Wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyk pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym.

Ustawa o PPP

Partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na realizację przedsięwzięcia lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a podmiot publiczny zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności poprzez wniesienie wkładu własnego.

Ustawa o PPP

Co charakteryzuje PPP?

- W ramach PPP niezbędne jest łączne wystąpienie czterech poniższych elementów:
 - **potrzeba publiczna**
 - **podmiot publiczny**
 - **partner prywatny**
 - **usługa**
- Podmiot publiczny kupuje usługę a nie aktywa.
- Partner prywatny zazwyczaj realizuje inwestycję kompleksowo, tj. pozyskuje finansowanie na budowę, projektuje, buduje i eksploatuje infrastrukturę.
- Wynagrodzenie sektora prywatnego może pochodzić z budżetu publicznego lub bezpośrednio od użytkowników (+ opcje mieszane).
- PPP zalecane jest przy projektach:
 - wymagających bardzo dużych nakładów finansowych;
 - złożonych technologicznie, innowacyjnych, w realizacji których strona publiczna nie ma doświadczenia.



Finansowanie w ramach hybrydowego PPP

- Hybrydowy model PPP polega na jednoczesnym wykorzystaniu:
 - **środków unijnych**
 - kapitału prywatnego
 - ewentualnie krajowych środków publicznych
- Łączenie PPP z funduszami unijnymi sprawia, że regulacje prawne z obu tych obszarów muszą być brane pod uwagę.
- Z punktu widzenia PPP, fundusze UE zastępują część udziału finansowego strony publicznej.
- Z punktu widzenia funduszy UE, fundusze partnera prywatnego i strony publicznej stanowią krajowy wkład własny.

Zalety hybrydowego PPP

obniżenie wysokości wydatków ponoszonych przez sektor publiczny
(fundusze UE zastępują część udziału finansowego strony publicznej -
obniżenie wysokości opłat dla sektora prywatnego).

- Komisja Europejska wspiera wykorzystywanie funduszy w inwestycjach PPP.

PPP w przepisach Unii Europejskiej

Zielona Księga (30.04.2004) w sprawie PPP określająca m.in. cechy partnerstwa publiczno-prywatnego.

Decyzja nr 18/2004 Eurostatu (11.02.2004) na temat aspektów wpływu PPP na poziom długu publicznego (stanowi ona m.in.: jeżeli aktywa PPP zaliczane są do aktywów rządu/samorządu, wówczas wszelkie wydatki kapitałowe obciążają budżet rządu/samorządu).

Rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie partnerstwa publiczno-prywatnego oraz prawa wspólnotowego w zakresie zamówień publicznych i koncesji (26.10.2006).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013 (17.12.2013)

ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006.

PPP w przepisach krajowych (1)

Ustawy branżowe

Ustawa z dnia 1 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. Nr 19, poz. 100 z 2009 r.) - („**Ustawa o PPP**”) - dotyczy przedsięwzięć złożonych.

Ustawa z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. Nr19, poz. 101 z 2009 r.) - („**Ustawa o koncesji**”) - dotyczy zawierania kontraktów prostszych, w których koncesjonariusz (partner prywatny) jest upoważniony do pobierania pożytków w zamian za określone świadczenie na rzecz podmiotu publicznego (koncesjodawca).



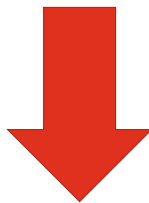
Ustawy branżowe nie zawierają przepisów podatkowych, jednak pewne zapisy są kluczowe dla oceny podatkowej (np. ustawa o koncesji przewiduje, że koncesjonariusz będzie świadczył usługi, w zamian za niepieniężne wynagrodzenie w postaci prawa eksploatacji obiektu).

PPP w przepisach krajowych (2)

Ustawy podatkowe

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U.2011.177.1054) – brak szczególnych regulacji dotyczących PPP.

- w szczególności nie są uregulowane kwestie:
 - statusu podmiotów zaangażowanych w przedsięwzięcia PPP jako podatników VAT,
 - związane z rozliczeniami VAT przez podmiot publiczny oraz partnera prywatnego w toku projektów PPP.



Każdorazowo konieczność odrębnych analiz podatkowych poszczególnych projektów PPP.

- Istnieją liczne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane przez MF.

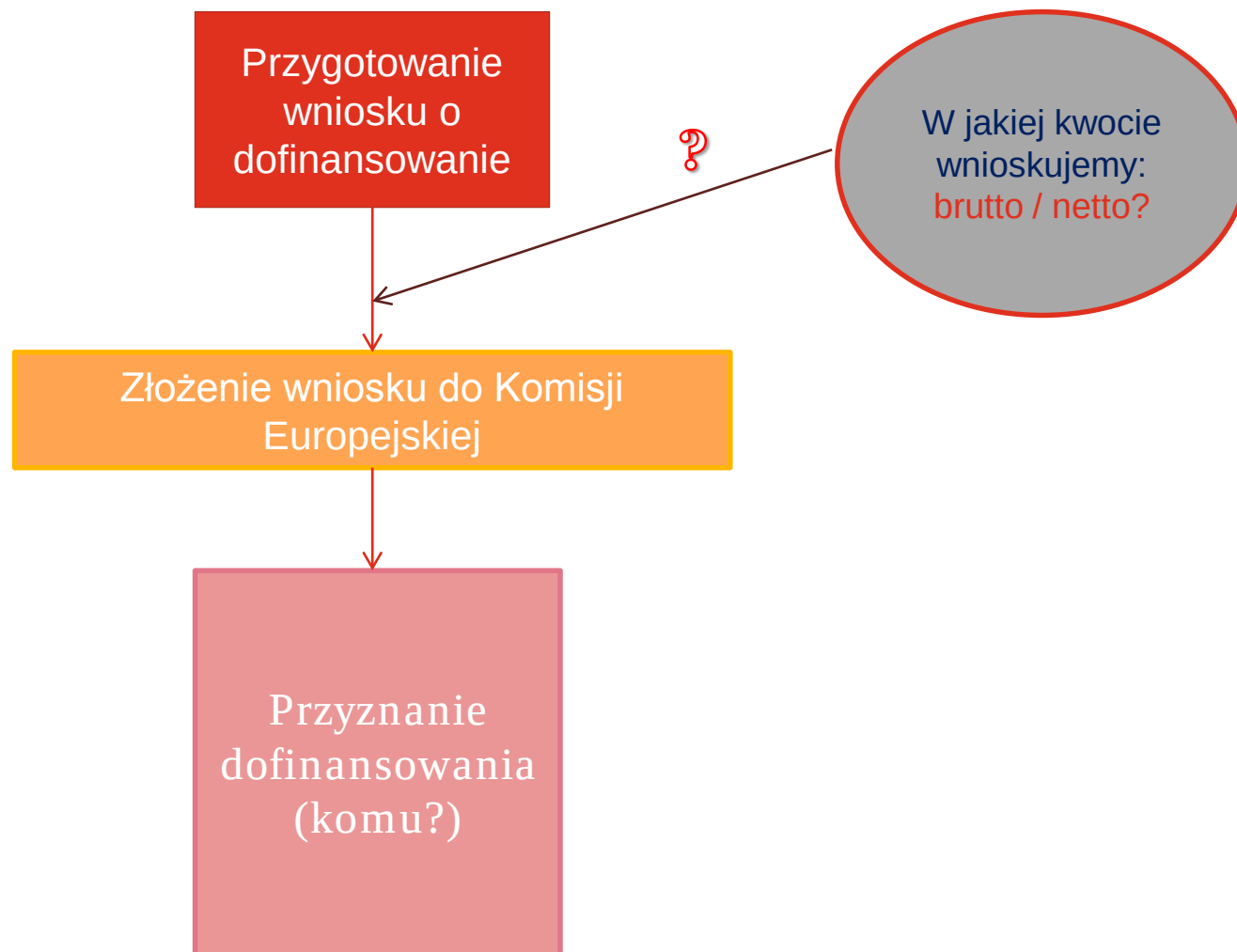


Dotacja jako jedno z ryzyk PPP

- Projekty PPP typu hybrydowego łączą w sobie specyficzne ryzyka w tym:
 - ryzyko poziomu/odmowy dofinansowania,
 - ryzyko zwrotu funduszy unijnych,
 - ryzyko trwałości projektu i ryzyko znaczących zmian w projekcie, wymagających akceptacji przez Komisję Europejską.

- Zapisy umowy w zakresie finansowania PPP są istotne dla skuteczności przedsięwzięcia (w tym w zakresie podatku VAT).

Wniosek o dofinansowanie z funduszy UE



Zakaz podwójnego finansowania VAT ze środków publicznych

- W sytuacji realizacji projektów PPP z wykorzystaniem funduszy unijnych istnieje możliwość uzyskania zwrotu podatku VAT uiszczanego w cenie nabytych towarów i usług pod warunkiem:
 - uznania podatku VAT za **koszt kwalifikowany**, tj. gdy beneficjent funduszu nie ma prawnej możliwości uzyskania zwrotu VAT na zasadach ogólnych.
- Zgodnie z zasadami dotyczącymi kwalifikowania wydatków z funduszy unijnych, istnieje zakaz finansowania danego wydatku dwa razy ze środków publicznych.



Za podwójne finansowanie należy uznać zrefundowanie kosztów podatku VAT ze środków funduszy unijnych, a następnie odzyskanie tego podatku ze środków budżetu państwa.

Przekazanie dotacji partnerowi prywatnemu

- Przekazanie przez podmiot publiczny dotacji unijnej na rzecz partnera prywatnego nie podlega opodatkowaniu VAT.
- Konieczność istnienia bezpośredniego związku pomiędzy dotacją a konkretną dostawą towaru lub świadczoną usługą mającego wpływ na cenę.
- Dotacja przeznaczona na pokrycie ogólnych kosztów działalności nie jest opodatkowana VAT.



Lp.	Nazwa projektu /etap realizacji	Wartość projektu (mln zł)	Wkład unijny (mln zł)	Program z którego pochodzą środki UE	Tryb wyboru partnera prywatnego
1.	Kompleks mineralnych basenów w Solcu-Zdroju /projekt w fazie operacyjnej	20	7	RPO Świętokrzyskie 2007-2013	Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi
2.	Rewitalizacja dworca PKP oraz terenów przydworcowych w Sopocie /projekt realizowany	96	42	RPO Pomorskie 2007-2013	Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi
3.	Budowa Wielkopolskiej Sieci Szerokopasmowej i zarządzanie jej infrastrukturą /projekt realizowany	407	284	RPO Wielkopolskie 2007-2013	Prawo zamówień publicznych (budowa) i Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi (operator infrastruktury)
4.	System Gospodarki Odpadami dla Miasta Poznania / projekt realizowany	758	352	POIiŚ 2007-2013	Prawo zamówień publicznych (dialog konkurencyjny)
5.	Zarządzanie Sosnowieckim Parkiem Naukowo-Technologicznym (SPNT)/projekt realizowany	39	30	RPO Śląskie 2007-2013	Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi
6.	Zarządzanie infrastrukturą sportową stoku Dębowiec w Bielsku-Białej/ projekt realizowany	61	45	RPO Śląskie 2007-2013	Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi
7.	Sieć szerokopasmowa Polski Wschodniej - województwo warmińsko-mazurskie / projekt realizowany	327	226	PO RPW 2007-2013	Prawo zamówień publicznych (dialog konkurencyjny)
8.	Małopolska Sieć Szerokopasmowa / przygotowanie projektu	192	54	RPO Małopolskie 2007-2013	Prawo zamówień publicznych (dialog konkurencyjny)

Źródło:* Tabela zawiera przykłady projektów z wybranym partnerem prywatnym lub jego wybór jest na zaawansowanym etapie - według stanu na październik 2014 r. – dane ze strony

www.pwc.com/pl



dr Katarzyna Feldo

PwC

Menedżer

katarzyna.feldo@pl.pwc.com

Seminarium „Opodatkowanie dotacji unijnych” – wpływ planowanych zmian w VAT na opodatkowanie dotacji unijnych, w szczególności kwalifikowalność podatku VAT



Przemysław Skorupa, Starszy Menadżer

Warszawa, 5 grudnia 2014 r.

Projektowane zmiany w zakresie współczynnika VAT

- Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych z dnia 7 listopada 2014 r.
- Planowany termin wejścia w życie: **1 kwietnia 2015 r.**
- W przypadku gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność podlegającą opodatkowaniu VAT (opodatkowaną lub zwolnioną) i działalność niepodlegającą VAT, odliczenie podatku VAT naliczonego od wydatków poniesionych przez podatnika będzie dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności podlegającej VAT.
- Cel wprowadzenia regulacji:
 - ✓ zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy nowelizacyjnej: dostosowanie przepisów polskiej ustawy do prawa unijnego oraz wyroków TSUE (w szczególności, wyroków w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem C-437/06 w zakresie uzgadniania z organem podatkowym proporcji VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych)
 - ✓ faktyczne konsekwencje: ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego związanego z działalnością „mieszaną” podatników

Metody ustalania pre-współczynnika

- **Sposób określenia proporcji** powinien odpowiadać specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywania przez niego nabyć (art. 86 ust. 2a ustawy o VAT)
- Sposób określenia proporcji ma odpowiadać prowadzonej przez podatnika działalności w sytuacji, gdy:
 - zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności podlegające opodatkowaniu (art. 86 ust. 2b pkt 1), oraz
 - obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej jest niemożliwe (art. 86 ust. 2b pkt 2).
- Wprowadzenie możliwości potwierdzania z naczelnikiem US przyjętych ustaleń w zakresie metodologii kalkulacji pre-współczynnika.

Metody ustalania pre-współczynnika

- W ustawie brak wskazania metod kalkulowania pre-współczynnika; powołanie jedynie przykładowych danych, które można wykorzystać przy ustalaniu sposobu określania proporcji, tj.:
 - ✓ średnioroczna liczba osób
 - ✓ średnioroczna liczba roboczogodzin
 - ✓ średnioroczna powierzchnia
 - ✓ roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie powiększonym o przychody z innej działalności, w tym roczną wartość środków finansowych uzyskanych na sfinansowanie działalności innej niż gospodarcza oraz wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze
- W praktyce zmiana może oznaczać do regulacji sprzed 1 czerwca 2005 r. (art. 90 ust. 7 ustawy o VAT) – doliczanie dotacji do mianownika proporcji

Projektowane zmiany w zakresie współczynnika VAT – wpływ na opodatkowanie dotacji unijnych

Kwalifikowalność VATu

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 1080/2006 WE w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego: VAT podlegający zwrotowi nie jest kwalifikowalny w ramach projektu finansowanego z EFRR
- Obecnie: podatek VAT w przeważającej większości projektów z programów operacyjnych stanowi wydatek niekwalifikowalny
- Po zmianach: podatek VAT naliczony związany z działalnością zwolnioną oraz niepodlegającą opodatkowaniu VAT jako wydatki kwalifikowalne
- Dotacje mające wpływ na cenę towarów i usług - zwiększające podstawę opodatkowania
- Konsekwencje praktyczne wprowadzenia pre-współczynnika przy rozliczaniu dotacji unijnych: naruszenie zasady neutralności podatku VAT



Dane kontaktowe:

Przemysław Skorupa

Starszy Menadżer

E-mail: pskorupa@deloitteCE.com

Tel. +48 (22) 511 04 19



Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

OPODATKOWANIE DOTACJI UNIJNYCH

EWIDENCJA ŚRODKÓW UNIJNYCH

Warszawa, 5 grudnia 2014 r.



Dr Małgorzata Winter
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Warszawski

PODMIOTY GOSPODARCZE ZWOLNIONE Z OBOWIĄZKU PROWADZENIA KSIĄG RACHUNKOWYCH

- *spółki jawne*
- *spółki cywilne*
- *spółki partnerskie*
- *osoby fizyczne*

jeśli wspólnikami są
wyłącznie osoby fizyczne

oraz

przychody netto ze sprzedaży towarów,
produktów i operacji finansowych za poprzedni
rok obrotowy nie osiągnęły kwoty 1 200 000 €



EWIDENCJA PODATKOWA

- *kościelne osoby prawne nie prowadzące działalności gospodarczej*

PODSTAWY PRAWNE EWIDENCJI ŚRODKÓW UNIJNYCH – przepisy unijne

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006
z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające
przepisy ogólne dotyczące Europejskiego
Funduszu Rozwoju Regionalnego,
Europejskiego Funduszu Społecznego
oraz Funduszu Spójności i uchylające
rozporządzenie (WE) nr 1260/1999
Dziennik Urzędowy L 210 , 31/07/2006 P.
0025 - 0078

PODSTAWY PRAWNE EWIDENCJI ŚRODKÓW UNIJNYCH – przepisy polskie

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 poz. 885

ROZPORZĄDZENIE RADY (WE) NR 1083/2006 Z DNIA 11 LIPCA 2006 r. USTANAWIAJĄCE PRZEPISY OGÓLNE DOTYCZĄCE EFRR, EFS ORAZ FS

Artykuł 60. Funkcje instytucji zarządzającej

Instytucja zarządzająca odpowiada w szczególności za:
zapewnienie utrzymywania przez
beneficjentów i inne podmioty uczestniczące w
realizacji operacji

odrębnego systemu księgowego

albo

odpowiedniego kodu księgowego

dla wszystkich transakcji związanych z
operacją, bez uszczerbku dla krajowych zasad
księgowych

DEFINICJE

- **beneficjent** to podmiot gospodarczy, podmiot lub przedsiębiorstwo, publiczne lub prywatne, odpowiedzialne za inicjowanie lub inicjujące i realizujące operacje, a także realizujące indywidualny projekt i otrzymujące pomoc publiczną
- **operacja** to projekt lub grupa projektów wybranych przez instytucję zarządzającą danym programem operacyjnym lub na jej odpowiedzialność i realizowanych przez jednego lub więcej beneficjentów

USTAWA Z DNIA 27 SIERPNIA 2009 r. O FINANSACH PUBLICZNYCH

Art. 4. Zakres podmiotowy

Przepisy ustawy stosuje się do
*innych niż jednostki sektora finansów
publicznych podmiotów*

w takim zakresie, w jakim podmioty te
wykorzystują środki publiczne lub dysponują
tymi środkami

Art. 40.

Jednostki sektora finansów publicznych

prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami
o rachunkowości

WNIOSEK

Każda jednostka gospodarcza będąca
beneficjentem powinna prowadzić
rachunkowość obejmującą:

- politykę rachunkowości
- prowadzenie ksiąg rachunkowych
- inwentaryzację oraz wycenę aktywów i pasywów i ustalanie wyniku finansowego
- sporządzanie sprawozdań finansowych
- archiwizację dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji księgowej



dr Małgorzata Winter

Uniwersytet Warszawski

Wydział Zarządzania

Katedra Finansów i Rachunkowości

goska@wz.uw.edu.pl

Dotacje do aktywów trwałych

Dr Katarzyna Trzpioła

Wydział Zarządzania

Uniwersytet Warszawski

Metody ujmowania dotacji – MSR 20

Metoda kapitałowa

- ▶ a) dotacje rządowe są narzędziem finansowym i jako takie należy je traktować w bilansie, a nie umieszczać w rachunku zysków i strat celem kompensowania pozycji kosztów, które dotacje finansują. Ponieważ nie oczekuje się ich spłaty, powinny one bezpośrednio zwiększać kapitał własny; oraz
- ▶ b) ujmowanie dotacji rządowych w rachunku zysków i strat nie jest słuszne z tego względu, iż nie zostały one zarobione przez jednostkę gospodarczą, lecz stanowią formę zachęty dostarczonej przez rząd, czemu nie towarzyszy ponoszenie odnośnych kosztów

Metoda przychodów

- ▶ a) dotacje rządowe stanowią wpływy pochodzące z innego źródła aniżeli od akcjonariuszy/udziałowców, w związku z tym nie powinny bezpośrednio zwiększać kapitału własnego i należy je ujmować jako przychód w odpowiednich okresach,
- ▶ b) dotacje rządowe rzadko są bezinteresowne. Jednostka gospodarcza uzyskuje je dzięki spełnieniu związanych z nimi warunków i przewidywanych obowiązków (zobowiązań). Dlatego też powinno się je ujmować jako przychód oraz powiązać je z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować,
- ▶ c) podatek dochodowy oraz inne podatki nalicza się w oparciu o przychód, uwzględnienie w rachunku zysków i strat dotacji rządowych wydaje się logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki podatkowej.

Dotacje a księgi rachunkowe

- ▶ Art. 41 ust 1.pkt 2 i art. 41 ust 2 ustawy o rachunkowości
- ▶ „środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych.
- ▶ Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł”

Ustawa o rachunkowości

Aktywa

- ▶ I. Wartości niematerialne i prawne
 - ▶ 1. Koszty zakończonych prac rozwojowych
 - ▶ 2. Wartość firmy
 - ▶ 3. Inne wartości niematerialne i prawne
 - ▶ 4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne
- ▶ II. Rzeczowe aktywa trwałe
 - ▶ 1. Środki trwałe
 - ▶ a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)
 - ▶ b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej
 - ▶ c) urządzenia techniczne i maszyny
 - ▶ d) środki transportu
 - ▶ e) inne środki trwałe
 - ▶ 2. Środki trwałe w budowie

Pasywa

- ▶ IV. Rozliczenia międzyokresowe
 - ▶ 1. ...
 - ▶ 2. Inne rozliczenia międzyokresowe
 - ▶ - długoterminowe
 - ▶ - krótkoterminowe

Rachunek zysków i strat

- B. Koszty działalności operacyjnej
 - I. Amortyzacja
 -
- D. Pozostałe przychody operacyjne
 - I.
 - II. Dotacje
 - III.



MSR 20 - metody prezentacji skutków dotacji do aktywów

- ▶ jako przychody przyszłych okresów (model prezentacji brutto), lub
- ▶ odejmując kwotę dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów (model prezentacji netto).



Ujawnienia

- ▶ zasady rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym,
- ▶ rodzaj i wielkość ujętych dotacji,
- ▶ niespełnione warunki i inne zdarzenia warunkowe dotyczące ujętych dotacji.



Przykład noty objaśniającej – zestawienie tabelaryczne

Dotacje otrzymane do aktywów							
Cel dotacji	Stan dotacji rządowych na 31.12.2014	Zwiększenia w okresie 01.01.2014 – 31.12.2014	Odpisanie dotacji w pozostałe przychody operacyjne w okresie 01.01.2014 – 31.12.2014	Zwrot dotacji w okresie 01.01.2014 – 31.12.2014	Inne zmniejszenia dotacji w okresie 01.01.2014 – 31.12.2014	Stan dotacji rządowych na 31.12.2014	
Środki trwałe	1557 000	0 zł	1007 000	0 zł	0 zł	550 000	
Razem	1557 000		1007 000			550 000	

Dotacje do przychodów oraz księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami

dr Anna Białek-Jaworska

Wydział Nauk Ekonomicznych Uniwersytet Warszawski

Dotacje do przychodów

- Dotacje, dopłaty i subwencje do cen sprzedaży produktów , świadczenia usług czy dostawy towarów otrzymywane od budżetu centralnego, samorządowego lub z innych źródeł, na przykład od Narodowego Funduszu Zdrowia tytułem refundacji leków, lub z gminy jako dopłata do ceny wody w przedsiębiorstwie wodno-kanalizacyjnym **ujmuje się jako przychody ze sprzedaży produktów (usług) lub towarów** *(pośrednio wynika to z art. 3 ust. 1 pkt. 32 lit. h uor)*
- Zaliczenie tych dotacji do przychodów można uzasadnić tym, że wiążą się one bezpośrednio ze sprzedażą oraz służą zapewnieniu współmierności przychodów i kosztów.

Dotacje do przychodów

- Chociaż przychody ze sprzedaży ujmuje się zgodnie z zasadą memoriału (art. 6 ust. 1 uor), jednak dotacje, dopłaty i subwencje ujmuje się zgodnie z **zasadą kasową**, czyli faktycznie otrzymane. (art. 3 ust. 1 pkt. 32 lit. h uor - *otrzymane środki pieniężne*).
- Jednak zgodnie z § 8 MSR 20 *dotacji nie ujmuje się aż do momentu, w którym istnieje uzasadnione przekonanie, że jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacją i że dotacja zostanie otrzymana*. Natomiast uor w definicji przychodów wskazuje jedynie na „*uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości.*”

Dotacje do przychodów

- § 29 MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej” dotacje do przychodu są prezentowane jako **przychód w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat** lub w ogólnej pozycji „Pozostałe przychody”.
- § 30 i 31 MSR 20 **dotacje mogą pomniejszać odpowiednie koszty**, tj. dopuszcza się kompensatę kosztów z przychodami je finansującymi, gdyż koszty nie zostałyby poniesione, gdyby nie uzyskano dotacji.
- Obie metody są dopuszczalne, a sposób ujmowania dotacji nie wpływa na wynik finansowy.
- Rekomenduje się ujawnianie odrębnie informacji o wpływie dotacji zarówno na pozycje przychodów, jak i kosztów.

Dotacje do przychodów - ewidencja

13-0 "Rachunek bieżący"		24 "Pozostałe rozrachunki"	
Dotacja brutto			Dotacja brutto
		VAT należny	
22-1 "Rozrachunki z tytułu VAT należnego"		70-0 "Sprzedaż usług"	
	VAT należny		Dotacja netto
			"rachunek w stu"

Księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami

- Ujęcie wydatków sfinansowanych dotacją następuje wg **zasad ogólnych** ewidencjonowania kosztów z tym zastrzeżeniem, że **nie stanowią one kosztów uzyskania przychodów**.
- W przypadku dotacji do majątku trwałego odpisy amortyzacyjne w części odpowiadającej wartości dotacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, lecz mimo to podatnicy powinni dokonywać ich w pełnej wysokości, rozdzielając na dwie części: stanowiącą i niestanowiącą KUP, jedynie dla celów ustalenia kosztów uzyskania przychodów.
- Różnice między kosztami w RZiS i w zeznaniu podatkowym o charakterze trwałym oraz między wynikiem finansowym brutto a dochodem podatkowym należy wykazać w ***Dodatkowych informacjach i objaśnieniach***.

Księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami

- Dotacje powinny być w sposób systematyczny i racjonalny ujmowane jako przychody w okresach, w których zapewniona zostanie ich **współmierność z refundowanymi kosztami ujętymi w rachunku zysków i strat**.
- Dotacje dotyczące aktywów podlegających amortyzacji są ujmowane jako przychód przez okres ekonomicznego użytkowania tych aktywów.
- W przypadku gdy koszty, które mają zostać objęte zwrotem, zostały ujęte w rachunku zysków i strat (gdyż nie były związane z wytworzeniem składnika aktywów), dotacja będzie ujmowana jako przychód w okresie, w którym spełnione zostaną warunki jej ujęcia w księgach.

Księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami

- Przychody z tytułu dotacji mogą w niektórych przypadkach zostać ujęte później niż związane z nimi koszty.
- W przypadku gdy dotacja dotyczy aktywów niepodlegających amortyzacji (np. gruntu), powinna zostać rozpoznana jako przychód w okresie amortyzacji składnika aktywów zbudowanego na tym gruncie, jako że zwrot poniesionych kosztów jest zwykle uzależniony od wytworzenia tego składnika aktywów.
- **Nie każdy wydatek może być refundowany ze środków dotacji** zgromadzonych na wyodrębnionym koncie, gdyż wydatki muszą spełniać kryterium uznania za podlegające zwrotowi.

Księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami

- **Szczegółowe zagadnienie kwalifikacji poszczególnych kosztów.**
- Przykładowo zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 448/2004 ***kosztami kwalifikowanymi*** są:
- **koszty bankowe** związane z otwarciem i prowadzeniem rachunków, gdy dla uzyskania współfinansowania dla realizowanego przedsięwzięcia z Funduszy Strukturalnych jest wymagane otwarcie odrębnego rachunku,
- **opłaty za doradztwo prawne, opłaty notarialne, koszty ekspertyz technicznych i finansowych, koszty księgowości i audytu**, jeżeli są bezpośrednio związane z realizowanym przedsięwzięciem i są niezbędne dla jego przygotowania lub realizacji lub są związane ze spełnieniem wymogów stawianych przez instytucję zarządzającą,
- **koszty gwarancji** udzielonych przez bank, o ile obowiązek ich uzyskania wynika z przepisów prawa krajowego lub wspólnotowego bądź decyzji komisji zatwierdzającej przyznanie pomocy.

Dziękuję za uwagę!