

Seminarium *Opodatkowanie dotacji unijnych*

W dniu 5 grudnia na Uniwersytecie Warszawskim odbyło się seminarium *Opodatkowanie dotacji unijnych*. Seminarium organizowała Espol sp. z o.o. we współpracy z Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego na Wydziale Prawa i Administracji UW. Patronat honorowy nad seminarium objęła organizacja Pracodawcy RP, a patronat medialny: Dziennik Gazeta Prawna oraz Przegląd Podatkowy. Udział w seminarium wzięło blisko 60 uczestników, będących przedstawicielami świata nauki, przedsiębiorców, organizacji pozarządowych, organów administracji publicznej, doradców podatkowych i księgowych oraz innych podmiotów, które już pozyskały środki unijne albo dopiero planują ich pozyskanie.

Seminarium zorganizowano w ramach upowszechniania wyników projektu badawczego *Opodatkowanie dotacji unijnych - ocena regulacji prawnych oraz identyfikacja głównych problemów występujących w praktyce i analiza możliwości ich rozwiązania* (umowa z Narodowym Centrum Nauki o numerze UMO-2011/03/D/HS5/02490 do wniosku nr 2011/03/D/HS5/02490), zwanego dalej Projektem, realizowanego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego w latach 2012-2014. Kierownikiem Projektu była dr Maria Supera-Markowska (Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski). Cel badań realizowanych w ramach Projektu stanowiło dokonanie oceny regulacji prawnych dotyczących opodatkowania dotacji unijnych, zidentyfikowanie głównych problemów występujących w praktyce w tym zakresie oraz określenie możliwości ich rozwiązania. Wyniki badań zostały ujęte w publikacji książkowej (M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie dotacji unijnych*, Warszawa 2014) oraz przedstawione podczas seminarium.

Zgodnie z metodologią i zakresem badań określonych na potrzeby Projektu podczas seminarium przedstawiono i poddano dyskusji zagadnienia związane z rolą dotacji unijnych jako prawno-finansowych instrumentów polityki spójności oraz wspólnej polityki rolnej i polityki rybackiej, a następnie skoncentrowano się na zagadnieniach podatkowych, uwzględniając przy tym także kwestie rachunkowego ujęcia dotacji unijnych.

Otwarcia seminarium dokonali prof. dr hab. Tomasz Giaro (Prodziekan ds. współpracy z zagranicą i kadry naukowej, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski) oraz Maciej Markowski (Wiceprezes Zarządu, Espol sp. z o.o.). Następnie Agnieszka Pogorzelska (ekspert, Centralny Punkt Informacyjny Funduszy Europejskich, Centrum Projektów Europejskich) przedstawiła temat *Dotacje unijne jako instrumenty realizacji polityki spójności oraz wspólnej polityki rolnej w okresie programowania 2014-2020.*

Dla środków unijnych w ramach okresu 2014-2020 cykl programowania obejmuje następujące dokumenty: wspólne ramy strategiczne, umowy partnerskie oraz programy operacyjne (PO). Wspólne ramy strategiczne określają cele i zamierzenia priorytetów UE w zakresie inteligentnego, trwałego wzrostu gospodarczego sprzyjającego włączeniu społecznemu na podstawie działań w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, co ma zapewnić zintegrowane wykorzystanie funduszy objętych zakresem wspólnych ram strategicznych w osiąganiu wspólnych celów. Umowy partnerskie między Komisją Europejską a każdym z państw członkowskich służą określeniu zobowiązań partnerów na poziomie krajowym i regionalnym. Mają być powiązane z celami strategii *Europa 2020* oraz krajowymi programami reform. Polska umowa partnerska została przyjęta przez Radę Ministrów 8 stycznia 2014 r., a zatwierdzona przez Komisję Europejską 23 maja 2014 r. Programy operacyjne stanowiąc mają podstawowe dokumenty wdrożeniowe unijnych polityk spójności, rolnej i rybołówstwa; w Polsce są one następujące:

- w obszarze polityki spójności: PO Infrastruktura i Środowisko, PO Wiedza Edukacja Rozwój, PO Inteligentny Rozwój, PO Polska Cyfrowa, PO Polska Wschodnia, PO Pomoc Techniczna, regionalne programy operacyjne oraz PO Europejskiej Współpracy Terytorialnej,
- w obszarze polityki rozwoju obszarów wiejskich (drugi filar wspólnej polityki rolnej): Program Operacyjny Rozwoju Obszarów Wiejskich 2014–2020, dalej (PROW 2014-2020);
- w obszarze wspólnej polityki rybołówstwa: PO Rybactwo i Morze.

Ilość środków unijnych zaangażowanych w ich realizację ma wynieść: 77,6 mld euro na programy w ramach polityki spójności, 8,6 mld euro na PROW 2014-2020 i 0,5 mld euro na PO Rybactwo i Morze.

Podmioty uzyskujące dotacje unijne stają przed koniecznością określenia skutków podatkowych ich otrzymania. Zadanie to okazuje się bardzo skomplikowane, co wynika z następujących przyczyn:

- Polska stosunkowo od niedawna (od 1 maja 2004 r.) ma dostęp do funduszy unijnych przeznaczonych dla państw członkowskich;
- na podatkowe ujęcie dotacji unijnych wpływa ujęcie środków unijnych w krajowym systemie finansów publicznych, które od czasu akcesji Polski do Unii Europejskiej zmieniło się trzykrotnie;
- organy podatkowe oraz sądy administracyjne wydają sprzeczne interpretacje przepisów prawa podatkowego i orzeczenia dotyczące opodatkowania dotacji unijnych.

Powyższe względy skutkują tym, iż podmioty starające się o dofinansowanie lub sfinansowanie swoich projektów lub mające już status beneficjentów nie wiedzą, jak powinny podatkowo ująć otrzymane dotacje unijne. Ta niepewność powoduje, że wielu potencjalnych beneficjentów zniechęca się do aplikowania po środki unijne albo po ich otrzymaniu doświadcza licznych problemów związanych z ich podatkowym ujęciem, nie znajdując w tym zakresie pomocy w niejednorodnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe czy w sprzecznych orzeczeniach sądów administracyjnych. Wobec olbrzymiego znaczenia, jakie dla rozwoju cywilizacyjnego Polski ma sprawne i pełne wykorzystanie środków unijnych, stan taki zasługuje na negatywną ocenę. Jest to tym bardziej niepokojące, iż wobec rozpoczęcia kolejnego okresu programowania (2014–2020) kwestie związane z podatkowym ujęciem dotacji unijnych pozostaną jak najbardziej aktualne. Z uwagi na pięcioletni okres przedawnienia zobowiązań podatkowych nadal są też aktualne kwestie związane z opodatkowaniem dotacji przyznanych w ramach okresu programowania 2004–2006, gdyż środki te wydatkowano do 2009 r. (a w przypadku Funduszu Spójności nawet do 2010 r.). Powyższe kwestie stały się przyczyną do przeprowadzania badań w ramach Projektu, których najważniejsze wyniki zostały przedstawione przez dr Marię Supera-Markowską w wystąpieniu *Główne problemy podatkowe związane z dotacjami unijnymi na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy o podatku od towarów i usług*. Najpoważniejsze problemy występujące w praktyce związane z opodatkowaniem dotacji unijnych wiążą się z ich ujęciem na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Dotyczą one przede wszystkim:

- konieczności uwzględniania dla celów rozliczenia podatków dochodowych sposobu ujęcia środków pochodzących z funduszy unijnych w krajowym systemie finansów publicznych,
- pozbawiania podatników podatków dochodowych możliwości stosowania zwolnień przedmiotowych przewidzianych dla środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej,
- niejasności co do podatkowego ujęcia wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- różnych stanowisk w zakresie rozliczania wydatków na pozyskanie dotacji unijnych w zakresie podatków dochodowych.

Od 2006 r. organy podatkowe prezentują stanowisko, że nie uznaje się dotacji unijnych za środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej i nie można do nich stosować zwolnień przewidzianych w art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT. Argumentem jest to, że stanowią one środki pożyczone z budżetu państwa, środki budżetowe (dotacje budżetowe 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 tego 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. Tymczasem stanowisko takie jest nieprawidłowe, gdyż 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 ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT, co potwierdza już wykształcona linia orzecznicza dotycząca dotacji przekazywanych w ramach systemu prefinansowania i pewne orzeczenia dotyczące dotacji przekazywanych w ramach systemu dotacji rozwojowych. 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.

Interpretacja warunku pochodzenia ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej jest istotna dla określenia możliwości zwolnienia z opodatkowania wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych. Przyjmując jednak nawet, iż spełniają one tę przesłankę, w orzecznictwie wykształcił się pogląd o braku spełnienia drugiego warunku zwolnienia z opodatkowania, tj. bezpośredniego realizowania celu programu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. b ustawy o PIT. Warunek ten spełnia bowiem jedynie ten podmiot, któremu powierzono, w sensie ekonomicznym i technicznym, realizację konkretnego projektu, ponoszący pełną odpowiedzialność za prawidłowe jego wykonanie. Bezpośrednia realizacja nie jest równoznaczna z obowiązkiem osobistego wykonania przez tego podatnika czynności w ramach programu. Może on powierzyć wykonanie poszczególnych zadań składających się na całość programu innym podmiotom, w tym również pracownikom. Osoby te jednak nie mogą być uznane za podatników realizujących bezpośrednio cel programu. Przychody przez nie otrzymywane stanowią przychody ze stosunku pracy i jako takie powinny zostać

opodatkowane. Opodatkowaniu podlegają też wynagrodzenia zleceniobiorców i innych osób współpracujących z beneficjentem dotacji unijnej. W świetle tej wykładni pracodawcy (zleceniodawcy), którym przyznano dotacje na realizację projektów w ramach programów operacyjnych, powinni zatem, zgodnie z art. 32 i 41 ustawy o PIT, pobierać zaliczki od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom (zleceniobiorcom) zatrudnionym przy realizacji projektów, pomimo finansowania ich wynagrodzeń z dotacji unijnych. Kwestie związane z ujęciem wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych przedstawił Przemysław Szabat (doradca podatkowy, Członek Komitetu Podatkowego Pracodawców RP) w wystąpieniu *Ujęcie wynagrodzeń sfinansowanych z dotacji unijnych*.

Kolejnym problemem podatkowym dotyczącym dotacji unijnych na gruncie ustaw o podatkach dochodowych jest ujęcie wydatków na ich pozyskanie, co do którego 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.

Jedynym 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.

Oprócz wyżej wskazanych można wymienić jeszcze m. in. problemy wynikające z odmiennych podejść do momentu dokonywania korekty kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpisów amortyzacyjnych i innych wydatków w związku z otrzymaniem finansującej je dotacji i chwili ujęcia przychodów z dotacji. Rozbieżne są w szczególności poglądy organów podatkowych w odniesieniu do sytuacji, gdy podatnik otrzyma dotację po rozpoczęciu amortyzacji środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Pojawia się wtedy problem korekty kosztów

uzyskania przychodów. Niektóre organy podatkowe uważają, że należy jej dokonać wstecz. Prawidłowy jest jednak pogląd, zgodnie z którym korekta już dokonanych odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów powinna nastąpić w okresie otrzymania dotacji (korekta na bieżąco). Prezentowane w tym zakresie stanowiska przedstawił dr Marcin Jamroży (Szkoła Główna Handlowa) w swoim wystąpieniu *Korekta kosztów uzyskania przychodów, w szczególności z tytułu odpisów amortyzacyjnych, w wyniku otrzymania dotacji*.

Podatnik będący potencjalnym beneficjentem dotacji unijnej, chcąc przeanalizować w zakresie podatku VAT 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?

W podstawie opodatkowania są ujmowane jedynie kwoty mające bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Nie ujmuje się pomocy podmiotowej, czyli ukierunkowanej na ogół działalności podatnika. Dotacja włączona do podstawy opodatkowania podlega zwolnieniu lub opodatkowaniu, jak dostawa towarów lub świadczenie usług, z którymi jest ona bezpośrednio związana, a jej kwotę należy ustalić metodą w stu. Istotę takiego ujęcia dotacji, w tym dotacji unijnych, przedstawił dr Piotr Karwat (Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski) w swoim wystąpieniu *VAT: czy dotacja to „wartość dodana”?*

Co do możliwości odliczenia podatku naliczonego sfinansowanego dotacją unijną, to należy zauważyć, iż źródło finansowania zakupów, w tym z dotacji unijnej, nie ma znaczenia dla możliwości odliczenia podatku naliczonego. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (z pewnymi zastrzeżeniami), także w przypadku ich sfinansowania z dotacji. W przypadku dotacji unijnych niezwykle istotne jest to, iż wykorzystanie zakupionych towarów lub usług do wykonywania czynności opodatkowanych może przyjąć formę zarówno bezpośrednią, jak i pośrednią. Jednocześnie przepisy unijne dotyczące funduszy unijnych stanowią, że możliwy do

odzyskania podatek od wartości dodanej nie jest kwalifikowalny do wsparcia, co oznacza, iż nie podlega on sfinansowaniu z dotacji unijnej. Kluczowe zatem dla ustalenia kwalifikowalności VAT jest określenie możliwości jego odliczenia w sytuacji sfinansowania zakupionych towarów i usług dotacjami. Zagadnienie kwalifikowalności podatku naliczonego na przykładzie projektów realizowanych ramach partnerstwa publiczno-prywatnego przedstawiła dr Katarzyn Feldo (doradca podatkowy, PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.) w wystąpieniu *Podatek VAT w partnerstwie publiczno-prywatnym typu hybrydowego*.

Inne kwestie w zakresie ujęcia dotacji unijnych na gruncie przepisów ustawy o VAT, to związane z odpowiedziami na m. in. następujące pytania:

- 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 oraz jak korekta podatku naliczonego w przypadku rozliczenia proporcją wpływa na budżet projektu?

Na pewne możliwe zmiany w tej ostatniej kwestii w związku z przygotowywaną nowelizacją ustawy o VAT zwrócił uwagę Przemysław Skorupa (doradca podatkowy, Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.) w wystąpieniu *Wpływ planowanych zmian w ustawie o VAT na opodatkowanie dotacji unijnych, w szczególności kwalifikowalność podatku VAT*, odnosząc się do projektowanych zmian dotyczących współczynnika sprzedaży.

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. Przepisy unijne wprowadzają wymóg, aby beneficjent unijnej dotacji utrzymywał odrębny system księgowy albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych. Kwestię tę przedstawiła dr Małgorzata Winter (Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski) w wystąpieniu *Ewidencja środków unijnych*.

Z kolei 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, często

odmiennych od regulacji prawa bilansowego. Księgowe metody ujmowania dotacji unijnych przedstawiły dr Katarzyna Trzpioła (Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski) w wystąpieniu *Dotacje do aktywów - księgowe ujęcie i prezentacja w sprawozdaniu finansowym* oraz dr Anna Białek-Jaworska (Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski) w wystąpieniu *Dotacje do przychodów oraz księgowe ujęcie kosztów sfinansowanych dotacjami*.
Pomiędzy regulacjami prawa bilansowego i prawa podatkowego 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.

Zgodnie z założeniami Projektu podczas seminarium udało się przedstawić szeroki zakres problematyki podatkowego ujęcia dotacji unijnych, zwracając uwagę na liczne związane z tym problemy występujące w praktyce.

dr Maria Supera-Markowska

W niniejszym sprawozdaniu wykorzystano fragmenty książki *Opodatkowanie dotacji unijnych*, M. Supera-Markowska, Warszawa 2014 r.

