



Warszawa, dnia 16 maja 2017 r.

**MINISTERSTWO FINANSÓW**  
**Podsekretarz Stanu**  
**Paweł Gruza**

PT1.8102.8.2017.ALX.280.2

Pan  
**Paweł Chorąży**  
Podsekretarz Stanu  
w Ministerstwie Rozwoju

W nawiązaniu do pisma z 26 kwietnia 2017 r. nr DKF-IV.7517.39.2017.GB w sprawie opodatkowania podatkiem VAT dotacji otrzymanych przez beneficjentów programów operacyjnych współfinansowanych środkami UE, uprzejmie informuję:

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Przepis ten stanowi odpowiednik art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup> - dalej „dyrektywa”, zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

W sytuacji zatem gdy podatnik, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze) wpływające bezpośrednio na cenę towaru lub usługi, dofinansowanie to stanowi składnik tej ceny. Innymi słowy dotacja „uzupełniając” podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towaru lub usługi jest opodatkowana według takiej stawki VAT jak czynność, której dotyczy.

Warunkiem zaliczenia dotacji do podstawy opodatkowania jest jej bezpośredni związek z ceną (wpływ na poziom ceny). Oznacza to, że dotacje czy subwencje (np. dotacja ze środków unijnych) niemające bezpośredniego wpływu na cenę towaru/usługi nie zwiększą podstawy opodatkowania VAT.

<sup>1</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.



Finansów

Dyrektywa nie precyzuje, co należy rozumieć przez „bezpośredni związek z ceną”, niemniej jednak kwestia ta była wielokrotnie przedmiotem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej „TSUE”, m.in. w sprawach C-184/00 Office des produits wallons OPW v. państwo belgijskie; C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs & Excise).

Tezy z wyroków TSUE sprowadzają się do konstatacji, iż dotacje/subwencje/inne dopłaty o podobnym charakterze pokrywające część bieżących kosztów prawie zawsze wpływają na samą cenę towarów dostarczanych i usług świadczonych przez subwencjonowany podmiot. Transakcje te mogą być bowiem realizowane po cenach, których podmiot ten nie mógłby zaoferować, gdyby sam miał pokryć wszystkie koszty i wypracować zysk. Niemniej jednak sam fakt wpływu subwencji na ostateczną cenę towaru lub usługi nie wystarcza dla uznania, że dotacje te podlegają opodatkowaniu. Dla przyjęcia, że subwencja ma bezpośredni związek z ceną niezbędne jest, aby była ona przyznana konkretnemu podmiotowi w celu umożliwienia mu dostarczenia konkretnych dóbr i usług.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje zatem dotacji i dopłat o charakterze ogólnym, stanowiących dofinansowanie do ogólnych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej (a nie konkretnej wykonywanej przez podmiot czynności podlegającej opodatkowaniu).

Bezpośredni związek dopłaty z ceną (a więc cenotwórczy charakter tej dopłaty) występuje w przypadku, gdy w sposób precyzyjny można określić jej wpływ na poziom ceny konkretnego towaru lub usługi. Jest to możliwe w przypadku, gdy dotację można uznać za „korelat” świadczonej usługi lub dostarczanego towaru, tzn. gdy wypłacana jest tylko w razie świadczenia konkretnych usług lub dostawy konkretnego towaru, kwotowo również zależy od ilości świadczonych usług lub dostarczonych towarów. Nawet gdy dopłata ustalana jest jako określony procent poniesionych wydatków (określonej kategorii poniesionych wydatków) ma ona proste przełożenie na cenę świadczenia, gdy powoduje redukcję kwoty należnej od świadczeniobiorcy. W przypadku bowiem nieotrzymania dopłaty, odbiorca usług lub towarów musiałby zapłacić cenę wyższą od oferowanej przez świadczeniodawcę, którego koszty (część kosztów) finansowana jest z zewnętrznego źródła.

Zaprezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (przykładowo wyrok z 14 lipca 2016 r. sygn. akt I FSK 773/16, którego przedmiotem była kwestia opodatkowania usług doradczych świadczonych na rzecz mikro-małych i średnich przedsiębiorców, a także osób zamierzających rozpocząć działalność gospodarczą, finansowanych na podstawie umowy z Polską Agencją Rozwoju Przedsiębiorczości (w ramach poddziałania 2.2.1 Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki na lata

2007-2013) ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego (85% kwoty dofinansowania), środków krajowych (15%) oraz wkładu klienta (10% kosztów).

Powyższa argumentacja znajdzie również zastosowanie do szczegółowo analizowanego w ramach uzgodnień roboczych programu PO WER, w ramach którego przedsiębiorca otrzymuje świadczenie (usługa wsparcia doradczego) w zamian za to płacąc jedynie część jego ceny (kosztów świadczenia).

Przedstawione wyżej przesłanki, w mojej ocenie, mogą stanowić dla podatników otrzymujących dofinansowanie, a także instytucji zaangażowanych we wdrażanie programów operacyjnych, pewnego rodzaju wskazówki pomocne przy kwalifikacji podatkowej dotacji pod kątem ich bezpośrednio związku z ceną towaru/usługi. W tym kontekście należy jednakże podkreślić, że wobec zróżnicowania stosunków gospodarczych, jak również dynamiki życia gospodarczego, oceny sposobu traktowania dotacji na gruncie podatku VAT należy dokonywać indywidualnie, w odniesieniu do konkretnych projektów oraz mając na względzie charakter dokonywanego dofinansowania i rodzaj wykonywanych czynności.

Dodatkowo wskazać należy na instytucję indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydawanych w trybie art. 14b – 14s ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U.z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.). Beneficjent środków unijnych (np. we współpracy z instytucjami zaangażowanymi we wdrażanie programów operacyjnych) może złożyć wniosek o wydanie takiej interpretacji, która stanowi wskazówkę dla innych beneficjentów tego samego programu (przy założeniu tożsamości stanów faktycznych spraw).

Odnosząc się natomiast do kwestii kwalifikowalności VAT należnego, zgodnie ze stanowiskiem Departamentu Instytucji Płatniczej Ministerstwa Finansów, należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 65 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013<sup>2</sup> (rozporządzenie ogólne), wydatki kwalifikują się do otrzymania wkładu (dotacji), jeżeli zostały poniesione przez beneficjenta i zapłacone (...). Stosownie natomiast do art. 131 ust. 2 ww. rozporządzenia ogólnego – kwalifikowalne wydatki ujęte we wniosku o płatność są potwierdzone opłaconymi fakturami lub dokumentami księgowymi o równorzędnej wartości dowodowej (...).

---

<sup>2</sup> rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. 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

W przypadku podatku od towarów i usług – zgodnie z art. 69 ust. 3 lit. c) tegoż rozporządzenia ogólnego – stanowi on wydatek niekwalifikowalny, z wyjątkiem podatku, którego nie można odzyskać na mocy prawodawstwa krajowego VAT. Zatem przepisy umożliwiają „kwalifikowalność” tego podatku jedynie w przypadku, gdy „nie można go odzyskać na mocy prawodawstwa krajowego”.

Zatem podatek VAT, aby mógł być uznany za kwalifikowalny musi być:

- uznany za wydatek rzeczywiście poniesiony
- udokumentowany fakturą lub równoważnym dokumentem
- nieodzyskiwalny na mocy prawodawstwa krajowego.

Przyjmując, że wydatkiem jest każdy rozchód środków pieniężnych z kasy lub rachunku bankowego należałoby uznać, że zapłata podatku należnego jest wydatkiem, o którym mowa w rozporządzeniu. O ile może on zostać wykazany w stosownym dokumencie (np. deklaracji) może być stosownie udokumentowany.

Odrębnego rozważenia wymaga natomiast kwestia „nieodzyskiwalności”, będąca również warunkiem kwalifikowalności.

W przepisach unijnych dotyczących funduszy brak jest rozróżnienia kwalifikowalności podatku należnego i podatku naliczonego. Rozpatrując przepisy rozporządzenia ogólnego można jednakże wywnioskować, że chodzi o podatek naliczony – gdyż jest to podatek możliwy do odzyskania poprzez krajowy system w przeciwieństwie do podatku należnego, który podlega wykazaniu w deklaracji i odprowadzeniu do urzędu skarbowego. Zatem przymiot „odzyskiwalność” można nadać wyłącznie podatkowi naliczonemu. Kategorie odzyskania lub braku możliwości odzyskania nie mogą być w sposób logiczny przypisane do kategorii podatku należnego, właśnie dlatego, że jest to podatek należny. „Odzyskanie” podatku odbywa się bowiem w drodze pomniejszenia podatku należnego.

Takie zaś działanie jest przypisane, co do zasady, nabywcy towarów lub usług a nie do sprzedawcy. Każdy podatek należny byłby przy takim założeniu nieodzyskiwalny, co wynika z samej istoty podatku należnego. Dlatego kwalifikowalność podatku VAT powinna być rozpatrywana od strony nabywcy. Potwierdzenie takiego stanowiska wywieść można m.in. z pisma KE z dnia 14/07/2016 r. w sprawie kwalifikowalności VAT w projektach środowiskowych, skierowanym do Pana Ministra Jerzego Kwiecińskiego, gdzie stwierdzono, że „Odzyskiwalność” obejmuje wszystkie mechanizmy, nawet te poza funkcjonującymi w systemie VAT zwrotami i odliczeniem, które pozwalają na zniwelowanie obciążenia

Powstaje również wątpliwość co do możliwości wystąpienia w jednym projekcie kryterium kwalifikowalności odrębnie do podatku należnego i naliczonego w sytuacji gdy, przepisy sektorowe nie posługują się takimi pojęciami. Dodatkowo sytuacja komplikuje się jeszcze bardziej przy założeniu kwalifikowalności odnośnie do podatku należnego i równocześnie braku takiej kwalifikowalności odnośnie do podatku naliczonego. Dochodzi bowiem do dualizmu postępowania odnośnie do reguł kwalifikowalności jednolicie ustalonych dla tego podatku w przepisach unijnych. Stosowanie zamiennie kryteriów kwalifikowalności lub jej braku w odniesieniu do tego samego podmiotu i w tym samym projekcie, w zależności od podejścia do podatku naliczonego lub należnego może być zakwestionowane.

Reasumując, przyjęciu, że VAT należny może być kwalifikowalny przeczy wykładnia systemowa i doświadczenie z podejściem KE do kwestii kwalifikowalności VAT. Ze względu na fakt, iż przymiotu „odzyskiwalności” nie można nadać podatkowi należnemu, Komisja Europejska najprawdopodobniej uzna go za niekwalifikowalny.

Biorąc pod uwagę, że propozycja w zakresie kwalifikowalności VAT ma charakter precedensowy oraz że dotacja, jako składnik ceny, podlega opodatkowaniu, zgodnie ze stosownymi przepisami, przesądzające stanowisko w tej sprawie powinna wydać Komisja Europejska.

*Paweł Gruza*  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

*ekonomicznego beneficjenta płatnością podatku VAT naliczonego* (akapit 4, str 2 - pismo w załączeniu).

Należy wziąć pod uwagę, że w swoich interpretacjach Komisja Europejska przedstawia dość zdecydowane stanowisko odnośnie do kwalifikowalności podatku VAT. I tak np. wskazywano, że niekwalifikowalny jest podatek, w którym istnieje jakakolwiek możliwość odzyskania tego podatku zarówno w trakcie realizacji projektu, ale także w fazie eksploatacji, (vide wyrok Sądu z dnia 20 września 2012 r. w sprawie T-89/10). Dodatkowo Komisja zaznacza, że podatek VAT, którego zwrotu beneficjent końcowy lub odbiorca końcowy nie może uzyskać na mocy określonych przepisów krajowych, stanowi wydatek kwalifikowalny tylko wtedy, gdy takie przepisy są zgodne z dyrektywą w sprawie podatku od wartości dodanej (vide rozporządzenie Komisji (WE) nr 448/2004 z dnia 10 marca 2004 r.). Z kolei np. w odniesieniu do podmiotów publicznych (finansowanych z budżetu państwa) istnieje możliwość odzyskania tego podatku poprzez system podatkowy (po dokonaniu płatności brutto za nabywane towary lub usługi od wykonawcy, zapłacony do urzędu podatek VAT zostanie przekazany z powrotem do budżetu państwa).

W szczególności, należy także zwrócić uwagę na stanowisko Komisji wyrażone w odniesieniu do projektu realizowanego przez gminę Rytwiany, w którym realizacja projektu powierzona była Gminie (VAT nieodzyskiwalny a zatem kwalifikowalny), zaś eksploatacja wytworzonej infrastruktury powierzona była gminnemu zakładowi komunalnemu. KE, stwierdzając niekwalifikowalność VAT uznała, że „Wybór struktury organizacyjnej, która rzekomo nie pozwalała na odzyskanie podatku VAT zgodnie z ustawodawstwem krajowym, był decyzją władz polskich/jednego z beneficjentów.”.

Jednakże, w ocenie Komisji istniała możliwość odzyskania podatku VAT, albowiem istniało zgodne z prawem i racjonalne rozwiązanie organizacyjne (np. realizacja projektu przez zarządcę infrastruktury) pozwalające na odzyskanie podatku VAT jakimikolwiek sposobami, jak przewidziano w art. 11(1) Rozporządzenia 16/2003.

Ocena Komisji bazowała, co prawda, na Rozporządzeniu odnoszącym się do projektów Funduszu Spójności 2004 – 2006, jednakże pokazuje sposób interpretacji przez Komisję zagadnień związanych z możliwością odzyskania VAT.

Przekładając tę ocenę na omawianą sytuację, można stwierdzić, że kwalifikowalność VAT w tej sytuacji wynikała z przyjętej struktury projektowej lub sposobu wdrażania projektu.