



MINISTER FINANSÓW

KABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 27.03.07

nr. 2132 podpis.....

PK-0602-8 /HB/BM7- 2274/2007

Warszawa, dnia 23 marca 2007r.

Pan
Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Stanowony Panie Marszałku,

W związku z przesłanym przy piśmie znak: BPS/DSK-043-105/07 z dnia 20 lutego 2007 r. oświadczeniem Senator Pani Mirosławy Nykiel, złożonym na 27 posiedzeniu Senatu, w dniu 8 lutego 2007 r. dotyczącym rozliczania środków finansowanych z funduszy strukturalnych UE oraz współfinansujących środków krajowych, uprzejmie informuję, co następuje.

Uprzejmie zauważam, iż z treści oświadczenia Pani Senator oraz dołączonych do niego materiałów prasowych wynika, iż problem dotyczy podmiotów prowadzących szkolenia w ramach realizowanych niektórych *Działań* Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwój Zasobów Ludzkich 2004-2006 (dalej: SPO RZL) albo Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego 2004-2006 (dalej: ZPORR) finansowanych ze środków pomocowych UE.

Odnosząc się do wskazanej w oświadczeniu opinii Krajowej Izby Gospodarczej w zakresie opodatkowania dochodów pochodzących ze środków pomocowych uprzejmie wyjaśniam, iż z takim stanowiskiem trudno się zgodzić, bowiem nie uwzględnia ono złożonej organizacji realizowanego konkretnego przedsięwzięcia (*Działania*) w ramach programu SPO RZL albo ZPORR oraz roli, jaką pełnią poszczególne podmioty uczestniczące w tym przedsięwzięciu oraz rozpoznania, do kogo faktycznie skierowana jest pomoc finansowana z funduszy strukturalnych i współfinansujących środków krajowych.

Z treści rozporządzeń Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie przyjęcia Uzupełnienia SPO RZL oraz z dnia 25 sierpnia 2004 r. w sprawie przyjęcia Uzupełnienia ZPORR w działaniach takich, jak np. *Działanie 1.1, 1.2 i 1.3 SPO RZL* oraz *Działanie 2.3, 2.4 i 2.5 ZPORR*, w których jednym z rodzajów pomocy są szkolenia, wynika, że podmiotami bezpośrednio korzystającymi z wdrażanej tego rodzaju pomocy są osoby, grupy społeczne lub środowiskowe. Podmioty te są ostatecznymi beneficjentami wdrażanej pomocy.

Ostateczni beneficjenci otrzymują tego rodzaju pomoc w formie nieodpłatnego świadczenia niepieniężnego.

Podmiotami wdrażającymi tę pomoc są instytucje publiczne lub prywatne odpowiedzialne za realizację i zlecenie działań, w tym także w przypadku pomocy przyznawanej przez instytucje wyznaczone przez Państwo Członkowskie UE, których określa się jako beneficjentów końcowych, będące instytucjami wdrażającymi (art. 9 lit.1 rozporządzenia Rady WE Nr 1260

z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiającego ogólne przepisy dotyczące funduszy strukturalnych oraz art. 2 pkt 4 ustawy o Narodowym Planie Rozwoju).

We wskazanych *Działaniach* beneficjentami końcowymi pomocy są wojewódzkie urzędy pracy, samorządy województw, które jako instytucje wdrażające odpowiedzialne za realizację określonych *Działań*, z oczywistych względów, zlecają wykonanie określonych świadczeń przeznaczonych dla ostatecznych beneficjentów wyspecjalizowanym podmiotom, instytucjom gwarantującym należyte ich wykonanie pod względem merytorycznym dla osiągnięcia celów określonych w *Działaniu*.

Instytucja wdrażająca (beneficjent końcowy) zleca, w drodze umowy zawartej z projektodawcą, którego projekt został przyjęty do realizacji, wykonanie tego projektu realizującego *Działanie* będące pomocą skierowaną do ostatecznych beneficjentów.

Umowa zawarta pomiędzy beneficjentem końcowym a projektodawcą jest w istocie rzeczą umową o świadczenie usługi na jego rzecz tj. instytucji wdrażającej. Za takim charakterem tej umowy przemawia jej treść. Umowa ta określa również warunki płatności za wykonanie programu (usług).

Zatem projektodawca jest podmiotem pośrednim wykonującym operację (projekt) pełniącym rolę ostatecznego odbiorcy, zdefiniowanego w załącznikach wskazanych rozporządzeń Ministra Gospodarki i Pracy, w brzmieniu uwzględniającym ich nowelizacje, a także, o którym mowa w art. 2 ust. 2 i art. 7 ust. 2 lit.a rozporządzenia Komisji (WE) Nr 438/2001 z dnia 2 marca 2001 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) Nr 1260/1999 dotyczącego zarządzania i systemów kontroli pomocy udzielanej w ramach funduszy strukturalnych.

Z tego wynika, że podmiotów prowadzących szkolenia, będących ostatecznymi odbiorcami, nie można uznać za beneficjentów udzielanej pomocy w ramach wskazanych *Działań* dofinansowywanych ze środków, które otrzymał na ten cel beneficjent końcowy (instytucja wdrażająca). Dotyczy to także projektodawcy Lidera, jak i jego partnerów, który w ich imieniu przestawił projekt do realizacji.

Pomoc we wskazanych *Działaniach* jest skierowana do ostatecznych beneficjentów, którzy ją otrzymują w formie nieodpłatnych świadczeń niepieniężnych.

Uzyskane przez ostatecznych beneficjentów przychody z tytułu otrzymanych tych świadczeń są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 114 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten stanowi, że wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych (w naturze) finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów.

Podobne uregulowanie przewidziane jest w art. 12 ust. 4 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie tego przepisu przychodów osób prawnych, będących ostatecznymi beneficjentami, z tytułu uczestnictwa nieodpłatnych szkoleniach finansowanych między innymi z funduszy strukturalnych, nie zalicza się do przychodów dla celów podatku dochodowego od osób prawnych.

A zatem wsparcie finansowe pochodzące ze środków pomocowych finansowanych z funduszy strukturalnych skierowane do osób, którym służyć ma ta pomoc, a więc ostatecznych beneficjentów, jest wolne od podatku dochodowego.

Brak jest zatem przesłanek prawnych, jak i celowościowych, aby uznać za wolne od podatku dochodowego dochody (przychody) podatników, będących ostatecznymi odbiorcami, realizującymi usługi, za które otrzymują zapłatę, w tym także ze środków pomocowych.

Wobec tego urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego przedstawiona w piśmie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2006 r., Nr DD 6-8213-8/06/DZ/412, jest nadal aktualna do dochodów uzyskanych przez firmy prowadzące szkolenia w ramach realizowanych *Działań* w ramach programów SPO RZL oraz ZPORR.

Począwszy od 2007 r. programy operacyjne, o których mowa w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, będą finansowane według zasad określonych w przepisach ustawy o finansach publicznych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 29 grudnia 2006 r.

Środki pomocowe pochodzące z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej, jak i współfinansujących środków krajowych przeznaczone na realizację tych programów operacyjnych będą wydatkami budżetu państwa jako dotacje rozwojowe (art. 106 ust. pkt 3a ustawy o finansach publicznych).

U beneficjentów środków pomocowych uzyskane w 2007 r. przychody pochodzące z dotacji rozwojowych będą wolne od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo art. 17 ust. 1 pkt 48 tej ustawy, gdy środki te wypłacane będą przez agencje rządowe.

Wydatki sfinansowane z przychodów (dochodów) wolnych od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie wskazanych przepisów, nie będą uważane za koszty podatkowe (art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Odnosząc się do opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń i czynności wykonywanych przy realizacji projektów to określenie czy dana czynność będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest uwarunkowane każdorazowo zbadaniem stanu faktycznego sprawy.

Wszelkie obowiązki Partnerów względem Administratora określa umowa partnerska. w ramach programu EQUAL umowy pomiędzy Administratorami i Partnerami są z reguły umowami grantowymi o różnym charakterze /finansujące lub dofinansowujące/ jednakże nie oznacza to, że nie może powstać obowiązek opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wynikających z tych umów. Nie każda bowiem umowa grantowa jest wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W przypadku, gdy podatnik otrzymuje od osoby trzeciej dofinansowanie jako pokrycie całości lub części ceny świadczenia na rzecz beneficjenta /rekompensata lub zwrot kosztów nakładów poniesionych na rzecz realizowanego zgodnie z umową zadania/ okoliczność taka może świadczyć o bezpośrednim związku dofinansowania z ceną i płatność taka może zostać zaliczona do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Natomiast w przypadku dofinansowania działalności ogólnej, mającej umożliwić Partnerowi wykonywanie świadczeń konieczna jest szczegółowa analiza stanu faktycznego w szczególności w odniesieniu do tego, czy i na ile wypłata określonej kwoty wynagrodzenia „umownego” /dofinansowania/ uzależniona jest od wykonania określonych świadczeń. Jeśli świadczenie ma charakter bezpłatny, konieczne staje się ustalenie, czy w całości o „bezpłatności” przesądziło dofinansowanie. Wobec powyższego dla określenia czy czynności wykonywane w ramach przedmiotowych umów będą opodatkowane podatkiem od towarów i usług decydujące stają się uregulowania zawarte w ww. umowach zwłaszcza, iż Administrator może zawierać umowy we własnym imieniu, a także w imieniu Partnerów. Ponadto należy podkreślić, iż zarówno Administrator jak i Partnerzy mogą zlecić realizację zadań innemu Partnerowi, instytucji spoza Partnerstwa. W tym przypadku nie można

przyznać, iż uczestnicy umowy o Partnerstwie działają w niej „równolegle”, gdyż takie działanie może mieć znamiona umowy zlecenia /podwykonawstwa/.

Podobna sytuacja występuje w przypadku Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwój Zasobów Ludzkich. W tym przypadku zawierane są umowy pomiędzy Instytucjami Wdrażającymi, a beneficjentami ostatecznymi, którzy realizują określone zadania w ramach tych umów. Beneficjenci ostateczni w celu realizacji określonego zadania mogą zawierać umowy z Partnerami wspólnie realizujących projekt, co wskazuje, iż umowy te mogą mieć charakter umowy zlecenia. A zatem i w tym przypadku występuje różnorodność umów zawieranych w ramach realizacji poszczególnych działań SPO RZL i dla określenia czy czynność podlega opodatkowaniu podatkiem VAT niezbędnym jest zbadanie rozstrzygnięć cywilnoprawnych w zawieranych umowach, w tym wszelkich elementów tworzących stosunki zobowiązaniowe poszczególnych stron umowy.

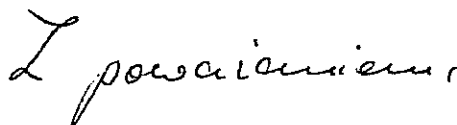
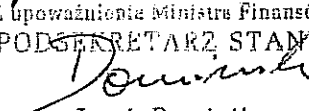
Na marginesie należy również dodać, iż obowiązujące w Polsce przepisy o podatku od towarów i usług nie przewidują funkcjonowania dla potrzeb tego podatku tzw. grup podatkowych, w ramach których czynności tej grupy byłyby opodatkowane podatkiem VAT. Podatnikiem VAT w rozumieniu art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług /Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zm./, są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tej ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W przypadku podpisania umów o partnerstwie nie powstaje w jej wyniku odrębny, samodzielny podmiot praw i obowiązków, każdy z członków partnerstwa zachowuje swoją samodzielność. Ze względu na nieposiadanie przez Partnerstwo zdolności do czynności prawnych w obrocie prawnym występują wyłącznie Partnerzy.

Biorąc powyższe pod uwagę nie jest możliwe wydanie przez Ministra Finansów jednolitej interpretacji w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez Partnerów na rzecz Administratorów w ramach programu EQUAL, czy też czynności pomiędzy Partnerami a beneficjentami ostatecznymi w ramach SPO RZL, gdyż wymaga to indywidualnej oceny stanu faktycznego określonego postanowieniami danej umowy.

W takim przypadku obowiązują określone przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa procedury wynikające z art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60, ze zm./.

Jednocześnie odnosząc się do sposobu rozliczeń uprzejmie wyjaśniam, iż sposób i forma rozliczeń pomiędzy Partnerami i Administratorem, a także pomiędzy beneficjentami ostatecznymi a Instytucją Wdrażającą, czy beneficjentami ostatecznymi a Partnerami zależy o tego, czy dana czynność będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, a także czy czynności te będą wykonywane przez podatników podatku VAT. Zgodnie z art. 106 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług tylko podatnicy podatku VAT są zobowiązani do wystawiania faktury stwierdzającej m.in. fakt dokonania sprzedaży, lub świadczenia usług.

Do wiadomości:
Biuro Ministra - w gmachu


Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Jacek Dominik