

Dotacja jako instytucja zwiększająca podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług – teoria i praktyka

Subsidy as an institution increasing the tax base for tax on goods and services – theory and practice

dr Piotr Kobylski

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, ORCID: 0000-0002-0345-904X

Streszczenie

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu dotacji, która może zwiększać podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dotacje podmiotowe, bądź przeznaczone na pokrycie kosztów działalności, mogą mieć wprawdzie określony wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów, ale ostatecznie nie będą brane pod uwagę w podstawie opodatkowania. Dlatego potrzeba wnikliwej analizy, by zdecydować, czy w danym przypadku dotacja jest świadczeniem wpływającym na zmniejszenie ceny, czy też świadczeniem, które ma wyrównać szacowaną niższą wysokość przychodów. Celem niniejszego opracowania jest próba ogólnej oceny tego, w jaki sposób stwierdzić, że określona dotacja wchodzi do podstawy obliczenia podatku od towarów i usług. Słowa kluczowe: dotacja, podatek od towarów i usług, podstawa opodatkowania, cena, bezpośredniość.

Abstract

This study is devoted to the issue of subsidies that may increase the tax base for goods and services tax. Subject-specific subsidies or subsidies intended to cover operating costs may have a certain impact on the price of the services or goods supplied, but ultimately they will not be taken into account in the tax base. Therefore, a thorough analysis is needed to decide whether in a given case the subsidy is a benefit that reduces the price or a benefit that is intended to compensate for the estimated lower amount of revenue. The aim of this study is to attempt a general assessment of how to determine that a specific subsidy is included in the basis for calculating the tax on goods and services.

Keywords: subsidy, tax on goods and services, tax base, price, directness.

1. WSTĘP

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu dotacji, która może zwiększać podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Tytułowa instytucja w rozpatrywanym zakresie stanowi zazwyczaj formę dofinansowania danego projektu¹. Może być uiszczona w formie zaliczki w wysokości określonej w harmonogramie płatności i przekazana na pokrycie konkretnych wydatków ponoszonych przez organizatora takiego projektu. W takim przypadku dotacja odnosi się wprost do realizowanego projektu – jest przeznaczona na wydatki konieczne do jego wykonania. Pozostaje jednak wątpliwość, czy taka dotacja zwiększa obrót na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Należy wyjaśnić, że co do zasady opodatkowanie dotacji stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Natura prawa podatkowego nakazuje traktować taki wyjątek w sposób ścisły.

Na marginesie warto dodać, że na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przyjęto ogólną zasadę, zgodnie z którą usługą jest każde odpłatne świadczenie, które nie jest dostawą towaru. W związku z tym należy stwierdzić, że pojęcie „świadczenia usług” ma charakter uzupełniający względem „dostawy towarów”. W ten sposób prawodawca dąży do realizacji zasady powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej każdej transakcji wykonywanej przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W rezultacie dotacje podmiotowe, bądź przeznaczone na pokrycie kosztów działalności, mogą mieć wprawdzie określony wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów, ale ostatecznie nie będą brane pod uwagę w podstawie opodatkowania. Dlatego potrzeba wnikliwej analizy, by zdecydować, czy w danym przypadku dotacja jest świadczeniem wpływającym na zmniejszenie ceny, czy też świadczeniem, które ma wyrównać szacowaną niższą wysokość przychodów.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy wskazać, że celem niniejszego opracowania jest próba ogólnej oceny tego, w jaki sposób stwierdzić, że określona dotacja wchodzi do podstawy obliczenia podatku od towarów i usług. Można zadać pytanie, gdzie leżą granice związku dotacji z działalnością gospodarczą polegającą na świadczeniu określonych usług lub dostawie towarów, by ująć dotację w podstawie opodatkowania wspomnianym podatkiem.

W celu realizacji zamierzeń autora będzie wykorzystana metoda dogmatyczna jako kluczowa metoda badawcza w naukach prawnych.

2. INSTYTUCJA DOTACJI

Dotacja to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, z budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych, przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych³.

W doktrynie prawa finansowego utrwalił się pogląd Elżbiety Chojny-Duch⁴ o elementach stałych i zmiennych dotacji. W związku z tym z jednej strony wyróżnia się jej jednostronność, bezzwrotność i nieodpłatność, a z drugiej strony – wysokość przyznanej dotacji i warunki jej przyznania. Poza tym w literaturze przedmiotu⁵ zwraca się uwagę na nieekwiwalentność dotacji, brak obowiązku świadczenia względem organu dotującego czy powinność jej wydatkowania do końca roku budżetowego. Warto dodać w tym kontekście, że przywołanej bezzwrotności nie można rozumieć w kategorii bezwarunkowości jej udzielenia. Jak trafnie wskazuje Jarosław Kotowski, „w aspekcie prawnym natomiast bezzwrotność to brak prawnego obowiązku zwrotu dotacji otrzymanej legalnie w prawidłowej wysokości i wykorzystanej zgodnie z przeznaczeniem określonym w decyzji podmiotu dotującego o jej przeznaczeniu”⁶. Na marginesie trzeba zauważyć, że ustawodawca przewidział jednolite reguły dla wszystkich dotacji w zakresie ich zwrotu bez względu na to źródło ich przeznaczenia⁷. Dotacją jest finansowanie jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego, ale również płatności poza sektorem finansów publicznych⁸. Szczególne zasady ich rozliczania oznaczają, że środki w ramach dotacji udzielane są pod tytułem szczególnym, a forma ich wykorzystania musi podlegać właściwemu udokumentowaniu, tak by beneficjent mógł udowodnić, iż dotacja została spożytkowana zgodnie z jej przeznaczeniem. Dotacje charakteryzuje spełnienie określonych przepisami prawa uwarunkowań, które dotyczą zwłaszcza:

- 1) podmiotu mogącego ubiegać się o dotację;
- 2) właściwego ustalenia podstawy obliczenia dotacji;
- 3) jej przetransferowania na mocy przepisów ogólnie obowiązujących bądź regulacji prawa miejscowego;
- 4) reguł rozliczania oraz sprawozdawczości w związku z jej otrzymaniem⁹.

Ustawodawca wyróżnił trzy rodzaje dotacji: celowe, przedmiotowe i podmiotowe. Te pierwsze są przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie m.in.:

- 1) zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;

- 2) ustawowo określonych zadań, w tym zadań z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne niż jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego;
- 4) zadań agencji wykonawczych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.;
- 5) zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym;
- 6) kosztów realizacji inwestycji¹⁰.

W przypadku dotacji celowej niezbędne jest zawarcie odrębnej umowy. Jej treść w znaczący sposób się różni, gdy dotacja jest przyznawana przez jednostkę samorządu terytorialnego w trybie art. 250 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., od tej, gdy dotacja udzielana jest podmiotom spoza sektora finansów publicznych i niedziałającym w celu osiągnięcia zysku na realizację zadań innych niż określone w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹¹.

Dotacje przedmiotowe są przeznaczane na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych¹² oraz mogą być udzielane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów Unii Europejskiej (dalej: UE)¹³. Oznacza to, że mogą stanowić rekompensatę za utraconą ekspektatywę¹⁴.

Dotacje przedmiotowe wymagają kalkulowania według stawek jednostkowych¹⁵. Z kolei dotacje podmiotowe stanowią środki dla podmiotu, wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej¹⁶. Co jednak istotne – nie mogą być spożytkowane na wydatki inwestycyjne, sama kompetencja do pozyskania takich dotacji wynika zaś z faktu prowadzenia działalności przewidzianej w regulacjach ustawowych. Na uwagę zasługuje prostota jej otrzymania, wystarczające jest bowiem złożenie wniosku przez podmiot uprawniony¹⁷.

Omawianą instytucję można wykorzystać w formie zarówno wypłaty w całości przed realizacją zadania, jak i wypłaty w częściach w czasie realizacji przedsięwzięcia. Możliwa jest także refundacja po jego zakończeniu lub promesa, którą się realizuje po spełnieniu określonych wymagań wskazanych w decyzji o udzieleniu dotacji. Bez wątplenia z punktu widzenia beneficjenta najatrakcyjniejszym rozwiązaniem jest otrzymanie całej dotacji przed realizacją przedsięwzięcia i rozliczenie dotacji po jego zakończeniu¹⁸.

3. DOTACJA A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług¹⁹, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., 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. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania wlicza się otrzymane przez podatnika dotacje, bę-

dące w istocie dopłatami do ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług, ale już nie uzyskane dotacje będące dopłatami do towarów lub usług przez niego nabywanych. Ustawodawca założył zatem, że dotacja będzie miała wpływ na cenę, o ile zostanie przekazana wprost podatnikowi dokonującemu dostawy towarów bądź świadczącemu usługę. Tylko wówczas w przypadku otrzymania dotacji podatnik będzie mógł pomniejszyć odbiorcy cenę swojego towaru bądź usługi.

Należy zauważyć w tym kontekście przejaw jednej z najważniejszych reguł podatku od towarów i usług – zasady neutralności. Zakłada ona, że ta danina nie powinna obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, niebędących ich ostatecznymi odbiorcami, a ten wydatek powinien być przeniesiony na konsumenta. Z tego względu podatnik ma prawo do obniżenia swojego podatku należnego o podatek naliczony, uiszczony w cenie nabytych towarów lub usług w związku z jego opodatkowaną działalnością. W ten sposób w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 tej ustawy. Jeśli istnieje związek między zakupionym towarem lub usługą a opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika, to ów podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego, o ile nie występują inne ustawowe ograniczenia lub wyłączenia, jak chociażby w przypadku usług gastronomicznych.

W literaturze przedmiotu²⁰ zwraca się uwagę, że ubiegający się o dotacje są zazwyczaj czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług, a więc mają pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie towarów lub usług nabywanych w związku z dotowanym przedsięwzięciem. W rezultacie podatek naliczony stanowi koszty niekwalifikowane takiego zadania. Nie zawsze jednak podatnik będzie mógł odliczyć podatek naliczony w związku z zakupami wykonanymi w ramach określonego przedsięwzięcia, by ostatecznie stwierdzić, że podatek jest kosztem kwalifikowanym objętym dotacją. Kluczowe zatem dla ustalenia, czy dotacja podlega opodatkowaniu, są warunki jej przyznania. Jest to o tyle istotne, że beneficjent musi poinformować, czy będzie miał prawo odzyskać podatek naliczony w związku z realizowanym przedsięwzięciem. Jeśli przy złożeniu takiej deklaracji stwierdzi, że nie ma takiego prawa, a w trakcie wykonywania określonego zadania objętego dotacją to się zmieni, będzie zmuszony do zwrotu tak sfinansowanego podatku naliczonego.

W doktrynie prawa podatkowego²¹ omawiane zagadnienie porusza się zwłaszcza w kontekście dotacji UE. Przykładowo wciąż dyskusyjna pozostaje kwestia, czy samo przyznanie środków budżetowych jako dotacji na realizację przedsięwzięcia w ramach programu operacyjnego jest zarazem wykonaniem czynności opodatkowanej.

Warto zauważyć, że w myśl art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²² podstawą opodatkowania jest 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. Tymczasem partner prywatny pozyskuje dotację na realizację zadań publicznych, a nie własnych. Zasygnalizowany problem dotyczy zatem szerokiego spektrum. Wydaje się, że nie pomoże w tym zakresie dość ogólna informacja Ministerstwa Rozwoju, wedle której „dotacje otrzymane przez beneficjentów programów operacyjnych współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej powinny być opodatkowane podatkiem VAT²³, w przypadku gdy mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika²⁴.”

4. ZNACZENIE PRAKTYCZNE DLA STOSOWANIA PRAWA

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że związek między czynnościami opodatkowanymi a dotacjami musi być bezpośredni, by dotacja miała charakter cenotwórczy. Potwierdza to orzecznictwo TSUE²⁵ – dotacja, by spełnić warunek, o którym mowa w art. 73 dyrektywy 2006/112/WE, ma być realizowana w celu sfinansowania określonej dostawy towarów lub świadczenia usług. Tylko w ten sposób stanie się finalnie elementem wynagrodzenia. TSUE zauważył, że czynność „podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy²⁶”. Dotacja niepowiązana wprost z określonymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie zwiększy obrotu.

Co ciekawe, nawet ryczałtowy charakter dotacji nie zmieni bezpośredniego wpływu na cenę. Gdy świadczenie usług wyróżnia się ciągłą gotowością usługodawcy do udzielenia we właściwym czasie świadczeń z tytułu chociażby opieki zdrowotnej, to dla ustalenia bezpośredniego związku między tym świadczeniem a otrzymywanym świadczeniem wzajemnym nie ma potrzeby dodatkowo stwierdzać, że zapłata dotyczy zindywidualizowanego świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej²⁷.

Z tego samego trafnego założenia wychodzi krajowa judykatura²⁸. Przykładowo jeśli przedsięwzięcie polega na stworzeniu programu wsparcia start-upów (usługi, z których start-upy w okresie realizacji programu korzystają bezpłatnie), a umowa o dofinansowanie (niewskazująca liczby uczestników przedsięwzięcia z uwagi na możliwość objęcia nim nieokreślonej liczby przedsiębiorców) zakłada dotację na finansowanie 100% kosztów kwalifikowanych usług, to owa dotacja ma charakter kosztowy, nie wpływa zatem na cenę świadczonych usług²⁹. Ponadto fakt, że nie osiąga się dochodu z tytułu świadczonych usług, może mieć wymierne znaczenie, o ile cena usługi będzie skalkulowana na poziomie ponoszonych kosztów. W takim przypadku kluczowa będzie okoliczność, że dotacja zmniejsza cenę określonej usługi, co oznacza, że ma charakter sprzedażowy, a nie zakupowy. W rezultacie ostateczny odbiorca nie będzie płacić za usługę właśnie z uwagi na pokrycie jej kosztów dotacją³⁰.

Jak trafnie zauważa WSA w Bydgoszczy, „nie ma przy tym znaczenia od kogo dostawca towaru lub świadczący usługę

otrzymuje zapłatę – czy od nabywcy czy od osoby trzeciej. Ważne jest, aby było to wynagrodzenie za daną konkretną usługę lub za daną konkretną dostawę. W sytuacji zatem, gdy podatnik dla konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług otrzymuje od innego podmiotu dofinansowanie, np. w postaci dotacji stanowiącej dopłatę do ceny towaru lub usługi – tego rodzaju dofinansowanie stanowi uzupełniający element podstawowy opodatkowania z tytułu tej dostawy lub świadczenia³¹.

Innymi słowy, dotacja, która dofinansowuje ogólne koszty działalności, pozostaje więc bez wpływu na ilość i wartość dostarczanych towarów lub usług, nie stanowi podstawy opodatkowania określonej czynności. Przez spodziewaną bowiem bezpośrednio należy rozumieć możliwość „zidentyfikowania ekonomicznej i wyraźnej zależności pomiędzy dotacją a ostateczną wartością – ceną wykonanej usługi”³².

Trzeba zarazem podkreślić, że wprawdzie art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest odpowiednikiem art. 73 dyrektywy 2006/112/WE, to jednak należy rozróżnić na podstawie przepisów ustawy krajowej oraz dyrektywy UE znaczenie dotacji względem ceny i kosztów. Wynika z tego klarowny podział – dotacja do ceny podlega opodatkowaniu, dotacja do kosztów nie podlega natomiast opodatkowaniu. W związku z powyższym cena, którą płaci nabywca bądź usługobiorca, musi być ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym dotacji udzielonej sprzedawcy towarów bądź świadczącemu usługi. W rezultacie staje się elementem determinującym cenę, jakiej domaga się sprzedawca towarów lub świadczący usługi. Trzeba ustalić, czy okoliczność, że dotacja jest udzielona sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, pozwala obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, gdyby owej dotacji nie przyznano³³.

5. PODSUMOWANIE

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że ustawodawca wskazał wprost elementy składające się na podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług, wśród których znalazła się także dotacja. Omówione w niniejszym opracowaniu przykłady dowodzą jednak, że nie zawsze tytułowa instytucja w równej mierze co pozostałe elementy, o których mowa w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., może zwiększać podstawę opodatkowania. Poza tym, jak trafnie zauważa Grzegorz Gębka³⁴, nawet dotacja mająca wpływ na podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie powoduje, że okoliczność jej uzyskania stanie się czynnością opodatkowaną na gruncie przepisów przywołanej ustawy.

Niezależnie jednak od tego – dotacja będzie miała wpływ na podstawę opodatkowania, o ile spełni kumulatywnie następujące warunki. Po pierwsze, podatnik otrzyma fizycznie dotację, bez względu na fakt zawarcia umowy o jej przyznaniu. Co ważne, nawet część uzyskanej dotacji będzie zwiększać podstawę opodatkowania. Po drugie, dotacja musi mieć bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów bądź świadczonych usług. W związku z czym w sposób policzalny sprawia, że określone świadczenie ma cenę niższą o odpowiednią wartość. Tu jednak pojawia się wątpliwość – ustawodawca nie zdecydował na gruncie przepisów ustawy z dnia

11 marca 2004 r., czy należy zwiększyć podstawę opodatkowania o całą wartość dotacji, czy jednak poprzestać na jej wartości netto, przy założeniu, że w dotacji zawarty jest już podatek naliczony. Z uwagi na obszerność tego zagadnienia można zatem jedynie ograniczyć się do stwierdzenia, że w przypadku wybrania tej pierwszej opcji podatnik musiałby uiścić dodatkowy podatek od towarów i usług. *De lege ferenda* niezbędne jest wyeliminowanie tej niepewności prawnej i stwierdzenie wprost, że dotacja stanowi kwotę brutto³⁵. Ostatecznie dotacja powiększająca podstawę opodatkowania wpłynie także na obowiązek ewidencyjny. Podatnicy będący czynnymi podatnikami w ramach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. będą zobowiązani wykazać ten fakt w ewidencji VAT oraz w JPK_VAT³⁶. W rezultacie podstawę opodatkowania obniża się o wartość zwróconej kwoty dotacji³⁷.

Na zakończenie można jedynie dodać, że w praktyce większość otrzymywanych dotacji nie stanowi jednak elementu zwiększającego podstawę opodatkowania. Świadczą o tym interpretacje indywidualne oraz orzeczenia sądów dotyczące dotacji m.in. do demontażu pojazdów wycofywanych z eksploatacji³⁸, UE³⁹, na zakup wyposażenia i środków trwałych⁴⁰, z Narodowego Centrum Badań i Rozwoju⁴¹, na rzecz uczelni wyższych⁴². Co istotne, dotacje, które nie są elementem podstawy opodatkowania, nie są także w żaden sposób rozliczane na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a zatem odpada obowiązek ewidencyjny, a ewentualny zwrot takiej dotacji nie wywołuje żadnych skutków podatkowych w tym zakresie.

De lege lata dla ujęcia kwoty dotacji w wartości podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 przywołanej ustawy niezbędne jest wskazanie, że dotacja jest przyznana na konkretne przedsięwzięcie z ustaleniem szczegółowego przeznaczenia, tak by móc przypisać ją do konkretnej usługi, przy jednoczesnym dofinansowaniu sprzedaży tej usługi. Brak możliwości alokacji dotacji w cenie dostarczanego towaru czy świadczonej usługi eliminuje tytułową instytucję z podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Przypisy

- Według art. 5 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 324) projekt to przedsięwzięcie realizowane w ramach programu operacyjnego na podstawie decyzji lub umowy o dofinansowaniu, zawieranej między beneficjentem a instytucją zarządzającą, instytucją pośredniczącą lub instytucją wdrażającą.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- Art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270, dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- E. Chojna-Duch, *Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretyczno-prawne*, Warszawa 1988, s. 30.
- T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 44; M. Ziolo, *Dotacja w systemie finansów publicznych. Zarys problematyki*, w: *Dotacje oświatowe. Problemy i wyzwania*, red. A. Babczuk, A. Talasik, Warszawa 2015, s. 9; M. Darmosz, *Zobowiązanie do zwrotu dotacji – próba analizy instytucji na tle regulacji prawnofinansowych oraz podatkowych*, „Finanse Komunalne” 2022, nr 1, s. 44.
- J. Kotowski, *Dotacje na działalność pożytku publicznego*, Warszawa 2014, s. 28.
- Zob. art. 169 ust. 1, art. 251 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.

- ⁸ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, w: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych* (System Prawa Finansowego, t. 2), red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 125; W. Gonet, *Dotacja w systemie finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 6, s. 6.
- ⁹ W. Miemieć, w: *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010, s. 345-346.
- ¹⁰ Art. 127 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571. Zob. art. 221 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹² Art. 130 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹³ Art. 130 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹⁴ W. Gonet, dz. cyt., s. 10.
- ¹⁵ W. Lachiewicz, w: *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 436.
- ¹⁶ Art. 131 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹⁷ Jedynie w przypadku dotacji dla regionalnych kolejowych przewozów pasażerskich wymagane jest zawarcie umowy między organem samorządu województwa a przewoźnikiem kolejowym. Zob. W. Miemieć, dz. cyt., s. 347.
- ¹⁸ Zob. A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 23-25; M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Umowa w sprawie udzielenia dotacji celowej z budżetu państwa, w tym na dofinansowanie wybranych zadań własnych gmin w sferze infrastruktury*, w: *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 184-189; A. Ostrowska, *Samorządowe prawo dotacyjne. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018, s. 110-112.
- ¹⁹ Art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ²⁰ B. Rogowska-Rajda, *Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, s. 589-599; M. Szpyrka, R. Talaga, *Orzecznictwo Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2024, nr 1, s. 61-64.
- ²¹ M. Supera-Markowska, *Dotacje unijne a podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 11-18; B. Rogalska, *Opodatkowanie dotacji unijnych – podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 34-39; S. Jarecki, *Opodatkowanie VAT rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5, s. 29-35; J.M. Salachna, E. Rurewicz, *Gminne projekty z zakresu modernizacji indywidualnych źródeł energii – problemy z rozliczaniem podatku VAT. Realizacja zadań statutowych, otrzymywanie dotacji oraz wpłat od mieszkańców w kontekście podatku VAT – część I*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 4, s. 42-55; B. Rogowska-Rajda, *Opodatkowanie VAT rekompensat przyznawanych operatorom publicznego transportu zbiorowego w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9, s. 6-18.
- ²² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ²³ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej) (przyp. red.).
- ²⁴ Pismo Ministerstwa Rozwoju z dnia 30 października 2017 r., DK-F-IV.7517.142.2017.DK, https://rpo-wupolsztyn.praca.gov.pl/documents/3210657/3354449/DKF-IV.7517.142.2017.DK_30.10.2017.pdf, dostęp: 14.05.2024.
- ²⁵ M.in. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, LEX nr 107850;
 - 2) z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:2002:369, LEX nr 84250.
- ²⁶ Wyrok TSUE z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, ECLI:EU:C:1994:80, LEX nr 83886.
- ²⁷ Wyrok TSUE z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie C-151/13 Le Rayon d'Or SARL v. Ministre de l'Économie et des Finances, ECLI:EU:C:2014:185, LEX nr 1438818.
- ²⁸ M.in. wyroki:
- 1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., III SA/Wa 944/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F129230AD0>, dostęp: 14.04.2024;
 - 2) WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2018 r., VIII SA/Wa 150/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/49796765E1>, dostęp: 14.04.2024;
 - 3) WSA w Gdańsku z dnia 27 listopada 2018 r., I SA/Gd 958/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11AA2486D7>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyroki NSA:
- 1) z dnia 12 kwietnia 2018 r., I FSK 2056/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/614328B3E2>, dostęp: 14.04.2024;
 - 2) z dnia 13 sierpnia 2018 r., I FSK 1849/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C44DA5ED8C>, dostęp: 14.04.2024;
 - 3) z dnia 27 września 2018 r., I FSK 1876/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F4D83AB835>, dostęp: 14.04.2024;
 - 4) z dnia 7 października 2021 r., I FSK 217/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C347E8339F>, dostęp: 14.04.2024;
 - 5) z dnia 20 kwietnia 2022 r., I FSK 1291/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08D0F0DCCAD>, dostęp: 14.04.2024;
 - 6) z dnia 18 kwietnia 2023 r., I FSK 466/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/59821E8365>, dostęp: 14.04.2024.
- ²⁹ Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., I FSK 1600/19, LEX nr 3055926.
- ³⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 maja 2018 r., I SA/Bd 221/18, LEX nr 2502278.
- ³¹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 700/21, LEX nr 3286860.
- ³² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2019 r., I SA/Lu 420/19, LEX nr 2771691.
- ³³ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 marca 2024 r., I SA/Gd 19/24, LEX nr 3700226.
- ³⁴ G. Gębka, *Dotacje, subwencje i dopłaty – podstawa opodatkowania VAT na przykładach*, LEX/el. 2024.
- ³⁵ Pośrednio z art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że dotacja stanowi kwotę brutto.
- ³⁶ Art. 19a ust. 5 pkt 2 w związku z art. 19a ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ³⁷ T. Krywan, *Dotacje a VAT*, LEX/el. 2020.
- ³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 września 2009 r., ILPP1/443-808/09-2/AI, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/66420>, dostęp: 14.04.2024.
- ³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2013 r., IPTPP2/443-1054/12-2/KW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/181591>, dostęp: 14.04.2024.
- ⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2013 r., IBPP2/443-1269/12/ICz, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/185362>, dostęp: 14.04.2024.
- ⁴¹ Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2022 r., I FSK 1346/19, LEX nr 3501955.
- ⁴² Wyrok NSA z dnia 3 marca 2023 r., I FSK 11/20, LEX nr 3558490.

Bibliografia

Literatura

- Chojna-Duch E., *Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988.
- Darmosz M., *Zobowiązanie do zwrotu dotacji – próba analizy instytucji na tle regulacji prawnofinansowych oraz podatkowych*, „Finanse Komunalne” 2022, nr 1.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, w: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych* (System Prawa Finansowego, t. 2), red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010.
- Gębka G., *Dotacje, subwencje i dopłaty – podstawa opodatkowania VAT na przykładach*, LEX/el. 2024.
- Gonet W., *Dotacja w systemie finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 6.
- Jarecki S., *Opodatkowanie VAT rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5.
- Kotowski J., *Dotacje na działalność pożytku publicznego*, Warszawa 2014.
- Krywan T., *Dotacje a VAT*, LEX/el. 2020.

- Lachiewicz W., w: *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010.
- Miemiec W., w: *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Ofiarski M., Ofiarski Z., *Umowa w sprawie udzielenia dotacji celowej z budżetu państwa, w tym na dofinansowanie wybranych zadań własnych gmin w sferze infrastruktury*, w: *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011.
- Ostrowska A., *Samorządowe prawo dotacyjne. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018.
- Rogalska B., *Opodatkowanie dotacji unijnych – podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.
- Rogowska-Rajda B., *Opodatkowanie VAT rekompensat przyznawanych operatorom publicznego transportu zbiorowego w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.
- Rogowska-Rajda B., *Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1.
- Salachna J.M., Rurewicz E., *Gminne projekty z zakresu modernizacji indywidualnych źródeł energii – problemy z rozliczaniem podatku VAT. Realizacja zadań statutowych, otrzymywanie dotacji oraz wpłat od mieszkańców w kontekście podatku VAT – część I*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 4.
- Supera-Markowska M., *Dotacje unijne a podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9.
- Szpyrka M., Talaga R., *Orzecznictwo Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2024, nr 1.
- Ziolo M., *Dotacja w systemie finansów publicznych. Zarys problematyki*, w: *Dotacje oświatowe. Problemy i wyzwania*, red. A. Babczuk, A. Taliasik, Warszawa 2015.
- Akty prawne**
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 324.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270.
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., I FSK 1600/19, LEX nr 3055926.
- Wyrok NSA z dnia 3 marca 2023 r., I FSK 11/20, LEX nr 3558490.
- Wyrok NSA z dnia 7 października 2021 r., I FSK 217/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C347E8339F>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., I FSK 2056/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/614328B3E2>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2018 r., I FSK 1849/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C44DA5ED8C>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2023 r., I FSK 466/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/59821E8365>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2022 r., I FSK 1291/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08D0F0DCAD>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2022 r., I FSK 1346/19, LEX nr 3501955.
- Wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., I FSK 1876/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F4D83AB835>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. Tolma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, ECLI:EU:C:1994:80, LEX nr 83886.
- Wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:2002:369, LEX nr 84250.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-144/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec, ECLI:EU:C:2004:444, LEX nr 212365.
- Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, LEX nr 107850.
- Wyrok TSUE z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie C-151/13 Le Rayon d'Or SARL v. Ministre de l'Économie et des Finances, ECLI:EU:C:2014:185, LEX nr 1438818.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 700/21, LEX nr 3286860.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 maja 2018 r., I SA/Bd 221/18, LEX nr 2502278.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 marca 2024 r., I SA/Gd 19/24, LEX nr 3700226.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 listopada 2018 r., I SA/Gd 958/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11AA2486D7>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2019 r., I SA/Lu 420/19, LEX nr 2771691.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., III SA/Wa 944/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F129230AD0>, dostęp: 14.04.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2018 r., VIII SA/Wa 150/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/49796765E1>, dostęp: 14.04.2024.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2013 r., IBPP2/443-1269/12/ICz, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/185362>, dostęp: 14.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2013 r., IPTPP2/443-1054/12-2/KW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/181591>, dostęp: 14.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 września 2009 r., ILPP1/443-808/09-2/AI, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/66420>, dostęp: 14.04.2024.
- Inne źródła**
- Pismo Ministerstwa Rozwoju z dnia 30 października 2017 r., DKF-IV.7517.142.2017.DK, https://rpo-wupolsztyrn.praca.gov.pl/documents/3210657/3354449/DKF-IV.7517.142.2017.DK_30.10.2017.pdf, dostęp: 14.05.2024.