

Michalina Duda

Kontrowersje wokół projektowanych zmian w zakresie opodatkowania dotacji podatkiem od towarów i usług

Controversy over Proposed Changes to the Taxation of Subsidies under the Act on the Goods and Services Tax

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W Rządowym Centrum Legislacji trwa- ją obecnie prace nad obszernym projektem nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl przyjętych założeń nowe przepisy mają wejść w życie 1 stycznia 2013 r., zaś jednym z zagadnień, które wywołuje wiele obaw i kontrowersji są projektowane zmiany w zakresie opodatkowania dotacji, w tym w szczególności dotacji przyznawa- nych w ramach programów unijnych, które stanowią formę ogólnej pomocy dla bene- ficienta. Problem opodatkowania dotacji, subwencji i innych świadczeń o podobnym charakterze wielokrotnie analizowany był w doktrynie i judykaturze¹. Stanowił rów- nież przedmiot rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Na tle przygotowywanego projektu wyłania się po- nownie, przy czym niepokój budzi nie tyle

sama treść przepisów nowelizacji, co oko- liczności towarzyszące dokonywaniu w nich zmian oraz tezy zawarte w kolejnych wer- sjach uzasadniania.

Celem niniejszego artykułu jest przedsta- wienie obowiązujących zasad opodatkowania dotacji wynikających z przepisów prawa kra- jowego i wspólnotowego oraz projektowanych zmian w tym zakresie. Z uwagi na rozmiar opracowania analizie poddano jedynie te re- gulacje, które statuują kryterium pozwalające uznać dotację za kwotę zwiększającą obrót podatnika oraz przesądzają o momencie po- wstania obowiązku podatkowego. Pominięte zostały zagadnienia takie jak zaliczanie po- datku od towarów i usług do tzw. wydatków kwalifikowanych, czy problem zwrotu podat- ku w ramach rozliczenia dotacji.

Stan prawny przyjęto na dzień 15 paź- dziernika 2012 r.

¹ Zob. A. Kamiński, *Dotacje z funduszy UE a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 4, s. 31-35; K. Kłoskowski, *Opodat- kowanie środków otrzymywanych z programu EQUER*, „Doradca Podatnika” 2007, nr 9, s. 4-6; P. Skorupa, M. Wajda, *Dotacje i subwencje a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3, s. 21; P. Małecki, *Dotacje w prawie podatkowym. Dokumentacja i rozliczanie*, Warszawa 2011.

2. OPODATKOWANIE DOTACJI W ŚWIELE OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług obejmuje: odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport i import towarów, wewnątrzpólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów². Ponieważ pozyskiwanie dotacji nie mieści się ani w pojęciu dostawy towarów, ani świadczenia usług sam fakt jej otrzymania nie stanowi zjawiska, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego³. Nie oznacza to jednak, że dotacje nie wywołują żadnych skutków prawnych na gruncie VAT, w określonych okolicznościach dotacje wliczane są bowiem do podstawy opodatkowania.

Podatek od towarów i usług jest formą ogólnego podatku obrotowego, w którym podstawę opodatkowania stanowi obrót. W myśl przepisów ustawy obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o należny podatek. Kwota należna obejmuje przy tym całość

świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Co szczególnie istotne obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o należny podatek⁴. Tym samym w sytuacji gdy podatnik, w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje od innego podmiotu jakiegokolwiek dofinansowanie (w tym w formie dotacji) stanowiące dopłatę do ceny towaru lub usługi, tego rodzaju dofinansowanie stanowi obok ceny, uzupełniający ją element podstawy opodatkowania z tytułu danej czynności podlegającej opodatkowaniu⁵. W przypadku, gdy beneficjent otrzyma zaliczkę na poczet dotacji, podstawę opodatkowania zwiększa się o kwotę zaliczki⁶. Dotacje podlegają zatem opodatkowaniu nie jako odrębne zjawisko, lecz jako składnik ceny czynności, z którą są związane⁷. W konsekwencji świadczenia te opodatkowane będą według takich samych stawek jak czynności, których dotyczą⁸, zaś w sytuacji, gdy podatnik (beneficjent dotacji) nie wykaże obrotu obowiązek podatkowy w ogóle nie powstanie⁹.

² Art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej jako: ustawa o p.t.u.

³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 116/07, SIP Lex nr 329217; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 576/08, SIP Lex nr 477459.

⁴ Art. 29 ust. 1 ustawy o p.t.u.

⁵ Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Wrocław 2011, s. 573.

⁶ Art. 29 ust. 2 ustawy o p.t.u. stanowi, iż w przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze

⁷ W wyrokach z dnia 9 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 116/07 (SIP Lex nr 329217) oraz 10 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 576/08 (SIP Lex nr 477459) WSA w Warszawie stwierdził, iż samo otrzymanie dotacji nie jest samoistną czynnością podlegającą opodatkowaniu. Skoro jednak ustawodawca określa moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymanych dotacji i ustala zasady zaliczania dotacji do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, to należy przyjmować, że chodzi mu o dotacje związane z wykonywaniem przez podatnika czynności podlegających opodatkowaniu.

⁸ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT Komentarz 2012*, SIP Lex. Jeżeli dostawa towarów lub świadczenie usług korzystają ze zwolnienia od podatku to zwolnienie to będzie również dotyczyć otrzymanej dotacji. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 116/07, SIP Lex nr 329217.

⁹ Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2010, Legalis.

Dofinansowanie w formie dotacji pochodzić może ze środków budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, środków zagranicznych, a także z innych źródeł, np. środków państwowych osób prawnych lub organizacji społecznych¹⁰. W doktrynie zwraca się uwagę, że w praktyce najczęściej spotykane są dotacje wypłacane przez organy administracji publicznej lub organizacje społeczne w celu finansowania dostaw towarów lub usług, które nakierowane są na określone potrzeby społeczne, jakie podmioty te powinny zaspokajać w ramach swojej działalności statutowej (np. dopłaty do usług transportowych)¹¹. W świetle przepisów podatkowych decydowanie więcej wątpliwości budzą jednak te sytuacje, w których podatnik otrzymuje dofinansowanie służące pokryciu jego kosztów funkcjonowania, a celem tych dopłat jest utrzymanie zdolności podatnika do wykonywania określonych świadczeń. Zgodnie z treścią ustawy o podatku od towarów i usług obrót zwiększa się bowiem o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze **mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną)** towarów dostarcza-

nych lub usług świadczonych przez podatnika. Oznacza to, że dotacja wliczana jest do podstawy opodatkowania jedynie wówczas, gdy jest związana z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, bezpośrednio wpływając na ich cenę¹².

W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się, że dofinansowanie musi być bezpośrednio związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług (dotacja przedmiotowa)¹³, przy czym przez dotacje, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika należy rozumieć wszelkie kwoty otrzymywane przez podatnika w związku z dokonaniem określonej sprzedaży¹⁴. W ocenie judykatury nie tylko związek takiej kwoty ze sprzedażą ma znaczenie, ale również to, że opodatkowane dotacje stanowią część wynagrodzenia podatnika z tytułu danej sprzedaży co oznacza, że wysokość takiego dofinansowania jest uzależniona od ceny sprzedawanego dobra¹⁵. Podkreśla się również, że dotacja musi mieć charakter kompensujący lub zastępujący cenę¹⁶. Ponadto powinna istnieć możliwość precyzyjnego określenia wpływu dotacji na cenę¹⁷. W kon-

¹⁰ Ustawa o p.t.u. nie zawiera definicji legalnej dotacji. Pojęcie dotacji w rozumieniu przepisów prawa podatkowego ma jednak szersze znaczenie niż pojęcie dotacji w rozumieniu art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

¹¹ Zob. *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, s. 453.

¹² Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1171/07, SIP Lex nr 446789.

¹³ Zob. J. Zubrzycki, op. cit., s. 573; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2011 r., ILPP2/443-339/11-8/SJ; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 lutego 2010 r., IPPP3-443-1111/09-4/JF; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2010 r., IPPP2-443-35/10-6/JB; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 lutego 2010 r., IBPP4/443-1685/09/JF; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 13 października 2011 r., IPTPP2/443-327/11-5/PM, www.mofnet.gov.pl.

¹⁴ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt II SA/Wa 2016/07, SIP Lex nr 466260.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 718/08, SIP Lex nr 491491.

¹⁷ Wpływ dotacji na cenę powinien wynikać z charakteru dotacji. Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 226/08, SIP Lex nr 467736. Dla określenia, czy dane dotacje mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług, a co za tym idzie czy podlegają opodatkowaniu, istotne są szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania (pismo dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2011 r., IPPP3/443-204/11-4/JF).

sekwencji opodatkowaniu nie będą podlegać dotacje ogólne – na pokrycie kosztów działalności, czy realizacji konkretnego projektu – w takiej sytuacji nie występuje bowiem bezwzględny i bezpośredni związek z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług¹⁸. Należy również zaznaczyć, że do podstawy opodatkowania wliczane są tylko te kwoty dofinansowań, które zostały faktycznie otrzymane. Dotacjami zwiększającymi podstawę opodatkowania nie będą zatem kwoty umorzone, czy kwoty w stosunku do których zaniechano poboru¹⁹.

3. OPODATKOWANIE DOTACJI W ŚWIELE PRZEPISÓW PRAWA WSPÓLNOTOWEGO

W myśl przepisów dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 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**²⁰. Co do zasady podstawą opodatkowania jest zatem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dostawca otrzyma lub ma otrzymać z tytułu dokonanej dostawy lub wy-

konanego świadczenia. Do podstawy opodatkowania nie wlicza się natomiast podatku od wartości dodanej należnego z tytułu danej transakcji.

Z powołanej definicji wynika, że w podstawie opodatkowania uwzględnia się wynagrodzenie otrzymywane nie tylko od nabywcy towarów lub usługobiorcy, lecz także od osoby trzeciej. Wynagrodzeniem takim są również subwencje bezpośrednio związane z ceną dostawy lub świadczenia, przy czym subwencją w rozumieniu przytoczonego przepisu jest każda płatność bezpośrednio związana z ceną wypłacaną przez osobę trzecią, nie ma zatem znaczenia ani status podmiotu wypłacającego subwencję, ani pochodzenie środków, z których subwencja ta jest wypłacana²¹.

W orzeczeniu w sprawie C-353/00 Trybunał Sprawiedliwości podzielił stanowisko Komisji Europejskiej, w myśl którego „kiedy strona trzecia, wliczając w to organ publiczny, wpłaca określoną kwotę pieniędzy na poczet określonych usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej, kwotę tę zalicza się do podstawy opodatkowania, niezależnie od tego, czy płatność ta spełnia definicję subsydiów bezpośrednio związanych z ceną czy nie”²². W praktyce oznacza to, że w większości przypadków, kiedy podatnik otrzymuje od osoby trzeciej (w tym organu publicznego)

¹⁸ Przez dotacje ogólne na pokrycie kosztów działalności w praktyce rozumie się przede wszystkim tzw. dotacje zakupowe, koszty wynajmu i eksploatacji pomieszczeń oraz dotacje na wynagrodzenia osób świadczących dane usługi. Zob. pisma dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2010 r., IBPP4/443-387/10/EJ; z dnia 2 maja 2011 r., IBPP4/443-231/11/EJ; z dnia 27 stycznia 2011 r., IBPP4/443-1684/10/KG; pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2011 r., sygn. akt IPTPP1/443-172/11-4/AK.

¹⁹ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, op. cit.

²⁰ Art. 73 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006 Nr 347, str. 1), dalej jako: dyrektywa VAT.

²¹ Zob. K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis. Subwencją w rozumieniu dyrektywy VAT jest zatem dotacja, dopłata lub inny rodzaj dofinansowania.

²² Wyrok ETS w sprawie C-353/00 pomiędzy *Keeping Newcastle Warm Ltd a Commissioners of Customs and Excise*, cyt. za *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, s. 454. W rozpatrywanej sprawie podatnik otrzymywała dotacje ze środków publicznych, które przeznaczane były na dofinansowanie usług w zakresie doradztwa energetycz-

dofinansowanie jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zawsze zaliczana do podstawy opodatkowania VAT²³.

Jak już wskazano, zdecydowanie więcej wątpliwości budzą subwencje (dotacje) służące pokryciu całości lub części kosztów podatnika, w założeniu mające umożliwić temu podatnikowi wykonywanie określonych czynności. Powyższa kwestia stanowiła przedmiot rozważań Trybunału Sprawiedliwości, który w wyroku C-184/00 stwierdził, iż subwencje pokrywające część bieżących kosztów dofinansowanego podmiotu prawie zawsze wpływająca cenę – opartą na koszcie wytworzenia – towarów i usług dostarczanych i świadczonych przez subwencjonowany podmiot²⁴. W zakresie, w jakim podmiot ten świadczy usługi lub dokonuje dostaw towarów, transakcje te mogą być bowiem realizowane po cenach, których nie mógłby zaoferować, gdyby sam miał pokryć wszystkie koszty i wypracować zysk. Jednak sam fakt, że subwencja może wpłynąć na cenę towarów lub usług dostarczanych przez subwencjonowany podmiot nie jest wystarczająca dla uznania, że podlega ona opodatkowaniu. Dla spełnienia kryterium „bezpośredniego związku z ceną” konieczne jest także, by subwencja

wypłacana była beneficjentowi w celu umożliwienia mu dostawy konkretnych towarów lub usług²⁵. Związek pomiędzy dofinansowaniem a ceną musi jednoznacznie wynikać z analizy okoliczności wypłaty owego świadczenia. Jednocześnie Trybunał zaznaczył, że dla stwierdzenia bezpośredniego związku subwencji z ceną towarów i usług konieczne jest ustalenie, że nabywca towarów i usług odnosi korzyść z dofinansowania przyznanego beneficjentowi subwencji. Cena płacona przez nabywcę musi być ustalona w taki sposób, że podlega ona zmniejszeniu proporcjonalnie do kwoty subwencji przyznanej sprzedawcy lub dostawcy przedmiotowych towarów lub usług, stanowiąc tym samym element mający wpływ na cenę ustaloną przez sprzedawcę²⁶.

Reasumując stwierdzić należy, że w świetle przepisów prawa wspólnotowego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości subwencja (dotacja) wliczana jest to podstawy opodatkowania w sytuacji gdy spełnione są następujące warunki. Po pierwsze, subwencja powiązana jest z konkretną transakcją (dostawą towaru lub świadczeniem usługi). W konsekwencji subwencje związane bezpośrednio z kosztami (np. dofinansowanie nabycia środka trwałego) a nie z dostarczaniem towarami lub usługami, nie będą uwzględniane w podstawie opodatkowania. Po drugie, musi istnieć możliwość powiązania

nego świadczonych na rzecz właścicieli domów. W ocenie Trybunału nie budził zatem wątpliwości fakt, że kwoty dotacji otrzymywane były przez podatnika jako zapłata za usługi świadczone na rzecz określonej kategorii usługobiorców. Szerzej zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-353/00 z dnia 13 czerwca 2002 r. *Keeping Newcastle Warm Limited* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*, „Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2002, s. I-05419.

²³ Zob. Dyrektywa VAT. Komentarz, red. K. Sachs, R. Namysłowski, s. 455.

²⁴ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-184/00 z dnia 22 listopada 2001 r. *Office des produits wallons ASBL* przeciwko państwu belgijskiemu, „Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2001, s. I-09115.

²⁵ Ang. *It is also necessary (...) that it be paid specifically to the subsidized body to enable it to provide particular goods or services.*

²⁶ Ang. *The price payable by the purchaser must be fixed in such a way that it diminishes in proportion to the subsidy granted to the seller or supplier of the goods and services, which therefore constitutes an element in determining the price demanded by the latter.*

subwencji nie tylko z ogółem działalności danego podmiotu, lecz także z konkretną dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Innymi słowy, konieczne jest wykazanie, że do każdej transakcji można ustalić wartość subwencji, która na tę transakcję przypada²⁷. Ponieważ subwencja musi być bezpośrednio związana z ceną dostawy towaru lub świadczenia usługi w przypadku subwencji (dotacji) służących pokryciu całości lub części kosztów działalności podatnika, konieczna jest szczegółowa analiza relacji pomiędzy warunkami otrzymania dofinansowania a obowiązkiem wykonywania określonych świadczeń i wpływem dotacji na cenę konkretnego świadczenia²⁸.

4. PROJEKTOWANE ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA DOTACJI

W projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie innych ustaw z dnia 10 sierpnia 2012 r. przewidywano uchylenie obowiązującego przepisu określającego podstawę opodatkowania oraz dodanie nowego artykułu stanowiącego, iż podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze

związanymi bezpośrednio z ceną towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika²⁹.

Zdaniem projektodawców proponowane zmiany służyć miały ściślejszemu odwzorowaniu treści art. 73 dyrektywy VAT. W związku z powyższym formułując przedmiotową regulację niemal dosłownie przeniesiono treść powołanego przepisu zastępując sformułowanie „obróć zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze **mające bezpośredni wpływ na cenę** (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku” stwierdzeniem, że „podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze **związanymi bezpośrednio z ceną** towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”.

Podjmując próbę oceny konsekwencji prawnych projektowanych zmian w pierwszej kolejności podkreślić należy, że skoro sformułowanie „subwencje związane bezpośrednio z ceną” zawarte jest w treści obowiązującego art. 73 dyrektywy VAT³⁰, sam fakt bardziej dokładnego odwzorowania treści dyrektywy

²⁷ Zob. K. Lewandowski, P. Fałkowski, op. cit.

²⁸ Zob. *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, s. 455.

²⁹ Art. 1 pkt 27 projektu z dnia 10 sierpnia 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl. Dodać należy, że zgodnie z treścią projektowanego przepisu podstawa opodatkowania obejmuje podatki, opłaty, cła i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku. Oznacza to, że podobnie jak ma to miejsce obecnie, do podstawy opodatkowania nie wlicza się kwoty należnego podatku od towarów i usług.

³⁰ Sformułowanie to zawarte było również w treści art. 11 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz. Urz. UE L 1977 Nr 145, str.1.

w przepisach prawa krajowego nie powinien oznaczać wprowadzenia istotnych zmian merytorycznych w zakresie rozliczania podatku z tytułu dotacji³¹. Źródła wspólnotowego prawa podatkowego znajdują się bowiem w polu interpretacji prawa podatkowego od chwili przyjęcia dorobku prawnego Wspólnoty. W doktrynie i orzecznictwie istnieje zgodność co do tego, że są one przedmiotem wykładni w sposób bezpośredni, gdy stanowią podstawę rozstrzygnięć w konkretnej sprawie, lub też mogą być przedmiotem wykładni w procesie pośredniego stosowania podatkowego prawa wspólnotowego, stanowiąc wzorzec interpretacyjny dla implementujących je przepisów ustaw krajowych³². Ponieważ w każdej z powyższych sytuacji zarówno podatnik, jak i organ podatkowy zobowiązany jest dokonywać wykładni zarówno przepisów prawa krajowego, jak i wspólnotowego, zastosowanie dosłownego brzmienia przepisu dyrektywy VAT w prawie krajowym powinno wręcz ułatwić interpretację przepisów podatkowych. Zastąpienie sformułowania „mające bezpośredni wpływ na cenę” określeniem „związanymi bezpośrednio z ceną” nie może

zatem oznaczać wprowadzenia zmian o charakterze merytorycznym. W procesie interpretacji obowiązującego obecnie przepisu, tak w doktrynie jak i orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, odwoływano się bowiem do dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości, w którym Trybunał analizował, co należy rozumieć przez określenie „związanymi bezpośrednio z ceną”³³. Dorobek orzeczniczy Trybunału jest zatem nadal aktualny i w pełni odnosiłby się będzie do projektowanego brzmienia przepisu ustawy o podatku od towarów i usług.

W świetle powyższych uwag nie do końca zrozumiałe wydają natomiast się uzasadnienie do projektowanej zmiany, w którym stwierdzono, iż: „Zmiana ta ma na celu jednoznaczne wskazanie, że w związku z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu uwzględnione są wszelkie otrzymywane kwoty związane z ich wykonaniem (związane bezpośrednio z ceną), jak również wówczas, gdy w związku z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze przez dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi nie jest pobierana

³¹ W pismach resortowych wskazuje się wprost, że obowiązujący przepis ustawy o podatku od towarów i usług stanowi odzwierciedlenie unormowania zawartego w dyrektywie VAT. Zob. pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 stycznia 2012 r., IPTPP1/443-843/11-9/AK, pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 lutego 2012 r., IPTP-P1/443-982/11-4/RG, pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 lipca 2010 r., IBPP4/443-662/10/AŚ, www.mofnet.gov.pl.

³² Zob. D. Antonow, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009 r., s. 185; oraz też *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 39-40, *Wpływ dyrektyw na wykładnię prawa podatkowego dokonywaną przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 22-26; A. Bartosiewicz, *Koncepcja skutku bezpośredniego prawa wspólnotowego na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 1, s. 15-18 oraz też *Wykładnia praw wspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2, 31-36; M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 9; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Wpływ orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości na wykładnię przepisów nowej ustawy o VAT*, „Glosa” 204, nr 5, s. 9.

³³ Zob. J. Zubrzycki, op. cit., s. 574-575; T. Michalik, op. cit.; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, op. cit.; B. Rogalska, *Opodatkowanie dotacji unijnych – podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 34; M. Supera-Markowska, *Dotacje unijne a podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 12; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 718/08; SIP Lex nr 491491; wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 226/08, SIP Lex nr 467736;

zapłata od podmiotów, na których rzecz jest faktycznie wykonywana czynność, otrzymane kwoty będą uwzględniane w określeniu wysokości podstawy opodatkowania”³⁴. W ocenie projektodawców: „Będzie to miało znaczenie np. w przypadku projektów realizowanych ze środków pochodzących z programów pomocowych UE. Obecnie otrzymane kwoty przez beneficjentów w znaczącej większości traktowane były jako ‘dotacje o charakterze ogólnym’, a zatem nie były uwzględniane w podstawie opodatkowania. Z dniem wejścia w życie proponowanych przepisów, jeżeli finansowanie z tych środków związane jest bezpośrednio z ceną, finansowane w ten sposób czynności będą podlegały opodatkowaniu i powstanie obowiązek rozliczenia podatku od otrzymanych kwot”.

W związku z treścią przytoczonego fragmentu uzasadnienia pojawiły się obawy, że intencją resortu finansów było opodatkowanie dotacji ogólnych z funduszy unijnych. Problem podnoszony był w trakcie uzgodnień międzyresortowych, w prasie³⁵, a nawet stanowił przedmiot interpelacji poselskiej³⁶, choć sam projektowany przepis trudno uznać za wprowadzający istotne zmiany merytoryczne (sic!). W konsekwencji zmodyfikowa-

no pierwotną regulację w kierunku brzmienia obecnie obowiązującego. I tak, w projekcie z dnia 3 października 2012 przewiduje się, że podstawą opodatkowania co do zasady jest wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy 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 podatnika³⁷. Redagując przepis zrezygnowano zatem ze sformułowania jakim posługuje się dyrektywa VAT „związanymi bezpośrednio z ceną” na rzecz brzmienia obowiązującej obecnie regulacji „mające bezpośredni wpływ na cenę”. Podkreślić również należy, że w treści uzasadnienia do projektu z dnia 3 października 2012 r. w sposób niezwykle lakoniczny odniesiono się do proponowanych zmian, tym razem nie zamieszczając żadnych stwierdzeń, z których mogłoby wynikać, że intencją projektodawców jest opodatkowanie dotacji o charakterze ogólnym.

Na zakończenie warto jeszcze zwrócić uwagę, że nowelizacja przewiduje również zmiany w zakresie przepisu określającego

³⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 10 sierpnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

³⁵ Zob. M. Dobrakowska-Wittels, *VAT-em w dotacje unijne*, <http://wiadomości.ngo.pl>, *Rostowski opodatkuje dotacje unijne*, www.bankier.pl.

³⁶ W odpowiedzi na interpelację złożoną przez posła Łukasza Gibałę (RP) Ministerstwo Finansów wskazało, że w związku z wątpliwościami zgłoszonymi w trakcie uzgodnień międzyresortowych przez ministra rozwoju regionalnego zmodyfikowano pierwotnie projektowany zapis w kierunku brzmienia obecnie obowiązującego. Jednocześnie uzgodniono z resortem rozwoju regionalnego, że kwestia zgłoszonych wątpliwości dotyczących środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej zostanie wyjaśniona z Komisją Europejską. W odpowiedzi na interpelację zwrócono także uwagę, że projektowana zmiana nie wpływa bezpośrednio na kwotę wpłacaną beneficjentowi środków pomocowych. Zob. interpelacja nr 7994 w sprawie naliczania podatku VAT od dotacji otrzymywanych w ramach programów pomocowych Unii Europejskiej po wejściu w życie projektowanych przez Ministerstwo Finansów zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, www.sejm.gov.pl.

³⁷ Art. 1 pkt 26 projektu z dnia 3 października 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu dotacji. Wywołują one jednak zdecydowanie mniej kontrowersji. I tak, w projekcie z 10 sierpnia 2012 r. wskazano, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze³⁸. Dla powstania obowiązku podatkowego nadal zasadnicze znaczenie ma więc fakt otrzymania całości lub części zapłaty³⁹. Zmiana polega natomiast na tym, że zrezygnowano ze wskazania, iż za moment otrzymania zapłaty rozumieć należy chwilę uznania rachunku bankowego podatnika. Z kolei w projekcie z 3 października 2012 r. w zasadzie powtórzono zapisy z 10 sierpnia, umieszczając je w odrębnej jednostce redakcyjnej⁴⁰. Należy zgodzić się z zawartym w uzasadnieniu stwierdzeniem, że co do zasady jest to kontynuacja obecnej regulacji, która uwzględnia okoliczność, iż zapłaty te mogą być wypłacane w dużym oddaleniu czasowym od wykonania czynności podlegających opodatkowaniu. Zarówno obowiązujący, jak i projektowany przepis są zgodne z prawem wspólnotowym⁴¹.

5. KONKLUZJE

Analiza treści projektów nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie

zasad opodatkowania dotacji pozwala na sformułowanie kilku następujących wniosków.

Po pierwsze, sam fakt otrzymania dotacji nie stanowi zjawiska, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Projektowana nowelizacja nie wprowadza żadnych zmian w tym zakresie.

Po drugie, zarówno obecnie jak i na tle projektowanych przepisów dotacje mogą podlegać opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą są związane. Dotacja jest bowiem wliczana do podstawy opodatkowania jedynie wówczas, gdy jest związana z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, bezpośrednio wpływając na ich cenę. Dla określenia, czy dane dotacje lub inne świadczenia o podobnym charakterze będą podlegać opodatkowaniu konieczna jest zatem ocena szczegółowych warunków ich przyznawania.

Po trzecie, z uwagi na obowiązek dokonywania wykładni prawspólnotowej zastosowanie dosłownego brzmienia przepisu dyrektywy VAT w prawie krajowym nie oznacza istotnej zmiany merytorycznej i nie powinno być traktowane jako uzasadnienie do innego niż dotychczas podejścia do ujmowania dotacji w podstawie opodatkowania. Przepis w dotychczasowym brzmieniu, a ściślej rzecz ujmując sformułowanie „mające bezpośredni

³⁸ Art. 18a pkt 18 projektu z 10 sierpnia 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

³⁹ W myśl art. 19 ust. 21 ustawy o p.t.u. obowiązek podatkowy z tytułu należnych na podstawie odrębnych przepisów dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze powstaje z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika. W przypadku uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze obowiązek podatkowy powstaje w tej części.

⁴⁰ Art. 1 pkt 17 projektu z dnia 3 października 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

⁴¹ Na gruncie przepisów dyrektywy VAT zasadą jest, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Jednocześnie dyrektywa upoważnia państwa członkowskie do postanowienia, że podatek od wartości dodanej staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników m.in. nie później niż w momencie otrzymania zapłaty.

wpływ na cenę”, było bowiem interpretowane w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości powstałego na tle regulacji dyrektywy, w której posłużono się określeniem „związanymi bezpośrednio z ceną”. Zaliczenie dotacji otrzymywanych przez podatnika w celu finansowania wykonywanych przez niego czynności podlegających opodatkowaniu do podstawy opodatkowania stanowi realizację zasady powszechności opodatkowania. Jest również niezbędne dla zachowania neutralności podatku od wartości dodanej, w przeciwnym wypadku podatnik otrzymujący dotacje znajdowałby się w o wiele korzystniejszej sytuacji od podatnika, który wykonywałby takie same czynności nie otrzymując dotacji.

Po czwarte, za niepokojący należy uznać fakt, iż w uzasadnieniu do treści projektu nowelizacji znalazły się twierdzenia, z których mogło wynikać, że intencją resortu finansów było rozszerzenie zakresu opodatkowania dotacji podczas gdy ani przepisy prawa wspólnotowego, ani projektowane regulacje nie uzasadniały takiego wniosku. Co więcej, w wyniku uzgodnień międzyresortowych zrezygnowano ze sformułowania, jakim posługuje się dyrektywa VAT „związanymi bezpośrednio z ceną” na rzecz brzmienia obowiązującej obecnie regulacji „mające bezpośredni wpływ na cenę”. Obawy wyrażane przez ekspertów oraz w środowiskach beneficjentów dotacji, a przede wszystkim sama reakcja projektodawcy mogą wywoływać wrażenie, że intencje resortu finansów mają większe znaczenie niż treść samych norm prawnych, a nawet mogą prowadzić do zmiany zakresu opodatkowania (sic!). Bez wątpienia taka praktyka

nie służy umacnianiu poszanowania prawa, świadczy również o braku zaufania do organów władzy publicznej.

STRESZCZENIE

Problem opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji, subwencji oraz innych świadczeń o podobnym charakterze od lat budzi wiele kontrowersji w praktyce. Zasady opodatkowania dotacji szeroko omawiane były w doktrynie, stanowiły również przedmiot rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz krajowych sądów administracyjnych. Obecnie w Rządowym Centrum Legislacji trwają prace nad obszernym projektem nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, zaś jednym z zagadnień, które wywołuje wiele obaw i kontrowersji są projektowane zmiany w zakresie opodatkowania dotacji, w tym w szczególności dotacji przyznawanych w ramach programów unijnych, które stanowią formę ogólnej pomocy dla beneficjenta.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie obowiązujących zasad opodatkowania dotacji wynikających z przepisów prawa krajowego i wspólnotowego oraz projektowanych zmian w tym zakresie. Z uwagi na rozmiar opracowania analizie poddano jedynie te regulacje, które statuuja kryterium pozwalające uznać dotację za kwotę zwiększającą obrót podatnika oraz przesadzają o momencie powstania obowiązku podatkowego.

SŁOWA KLUCZOWE

podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, dotacje, nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług

SUMMARY

The taxation of grants, subventions and other subsidies of a similar nature under the Act on the Goods and Services Tax has for years aroused a great amount of controversy in practice. The principles of subsidies taxation have been widely discussed in Polish tax doctrine, the problem has also gained significance from the interpretations offered by the Court of Justice of the European Union and Polish administrative courts. Currently in the Government Legislation Centre a significant amendment to the Act on the Goods and Services Tax is being drafted and one of the issues that cause much concern and controversy is the proposed changes in taxation of subsidies, especially subsidies received as a part of European Funds, which constitute a form

of general help for the beneficiary (operating subsidies covering a part of running costs).

The aim of this paper is to present the currently binding principles of subsidies taxation under the regulation of national and European law as well as proposed amendments in that field. Due to the scope and length of the article it only analyses those provisions which set criteria of recognition whether the subsidy constitutes a consideration and determine the moment when chargeable event occurs.

KEYWORDS

The Goods and Services Tax, Value Added Tax, Subsidies, Amendment of the Act on the Goods and Services Tax

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 1977 Nr 145, str. 1).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006 Nr 347, str. 1),

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-184/00 z dnia 22 listopada 2001 r. *Office des produits wallons ASBL* przeciwko państwu belgijskiemu, „Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2001, s. I-09115.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-353/00 z dnia 13 czerwca 2002 r. *Keeping Newcastle Warm Limited* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*, „Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2002, s. I-05419.

Wyrok z dnia 9 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 116/07, SIP Lex nr 329217.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 116/07, SIP Lex nr 329217.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1171/07, SIP Lex 446789.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt II SA/Wa 2016/07, SIP Lex nr 466260.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 226/08, SIP Lex nr 467736.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 576/08, SIP Lex nr 477459.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 718/08; SIP Lex nr 491491

Pisma organów podatkowych

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 lutego 2010 r., IBPP4/443-1685/09/JP.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 lutego 2010 r., IPPP3-443-1111/09-4/JF.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2010 r., IPPP2-443-35/10-6/JB.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2010 r., IBPP4/443-387/10/EJ.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 lipca 2010 r., IBPP4/443-662/10/AŚ.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 stycznia 2011 r., IBPP4/443-1684/10/KG.

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2011 r., IPPP3/443-204/11-4/JF.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 maja 2011 r., IBPP4/443-231/11/EJ.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2011 r., ILPP2/443-339/11-8/SJ.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2011 r., sygn. akt IPTPP1/443-172/11-4/AK.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 13 października 2011 r., IPTPP2/443-327/11-5/PM.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 stycznia 2012 r., IPTPP1/443-843/11-9/AK.

Pismo dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 lutego 2012 r., IPTPP1/443-982/11-4/RG.

Opracowania

Antonow D., *Wpływ dyrektyw na wykładnię prawa podatkowego dokonywaną przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5.

Antonow D., *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3.

Antonow D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.

Bartosiewicz A., *Koncepcja skutku bezpośredniego prawa wspólnotowego na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 1.

Bartosiewicz A., *Wykładnia prawspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2.

Bartosiewicz A., R. Kubacki R., *Wpływ orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości na wykładnię przepisów nowej ustawy o VAT*, „Glosa” 2004, nr 5.

Bartosiewicz A., R. Kubacki R., *VAT Komentarz 2012*, SIP Lex.

Dyrektywa VAT. Komentarz, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008.

Kamiński A., *Dotacje z funduszy UE a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 4.

Kłoskowski K., *Opodatkowanie środków otrzymywanych z programu EQUER*, „Doradca Podatnika” 2007, nr 9.

Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis.

Małecki P., *Dotacje w prawie podatkowym. Dokumentacja i rozliczanie*, Warszawa 2011.

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2010, Legalis.

Pawlik M., *Praktyczne aspekty wykorzystania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6.

Rogalska B., *Opodatkowanie dotacji unijnych – podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.

Skorupa P., Wajda M., *Dotacje i subwencje a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3.

Supera-Markowska M., *Dotacje unijne a podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9.

Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Wrocław 2011.

Inne

Dobrakowska-Wittels M., *VAT-em w dotacje unijne*, <http://wiadomości.ngo.pl>

Interpelacja nr 7994 w sprawie naliczania podatku VAT od dotacji otrzymywanych w ramach programów pomocowych Unii Europejskiej po wejściu w życie projektowanych przez Ministerstwo Finansów zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, www.sejm.gov.pl.

Projekt z 10 sierpnia 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

Projekt z dnia 3 października 2012 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

Rostowski opodatkuję dotacje unijne, www.bankier.pl.

Uzasadnienie z dnia 10 sierpnia 2012 r. do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, www.rcl.gov.pl.

NOTA O AUTORZE

Dr Michalina Duda, adiunkt w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego KUL, główny specjalista w Biurze Prawa i Ustroju Kancelarii Prezydenta RP, kontakt: dudami@kul.lublin.pl