

**MINISTER FINANSÓW**

Znak DD 6-8213-8/06/D2/412

Warszawa, 2006-08-30

Dyrektorzy
Izb Skarbowych,
Urzędów Kontroli Skarbowej
oraz Naczelnicy Urzędów Skarbowych
W S Z Y S C Y

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego, na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) przekazuję wyjaśnienia dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i fizycznych dochodów pochodzących ze środków pomocowych finansowanych z funduszy strukturalnych oraz współfinansujących środków krajowych.

1. Wsparcie Wspólnoty dla Polski w latach 2004-2006 było i jest realizowane przede wszystkim za pomocą jednofunduszowych sektorowych programów operacyjnych (SPO) oraz wielofunduszowego Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR).

Status prawny środków pochodzących z funduszy strukturalnych regulują przepisy Rozporządzenia Rady (WE) Nr 1260/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiające przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych oraz 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, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju 2004-2006 (Dz. U. Nr 116, poz. 1206).

Pomoc, jaką otrzymują beneficjenci, pochodzi ze środków pożyczonych z budżetu państwa na prefinansowanie realizowanych programów i projektów pomocowych. W związku z tym nie jest to pomoc otrzymana ze środków bezzwrotnej pomocy, a takie pochodzenie warunkuje zwolnienie przedmiotowe z podatków dochodowych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.) oraz art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

Środki pomocowe w części współfinansowanej z budżetu nie mogą być uznane za pomoc pochodzącą z dotacji, o których mowa w art. 69 ust. 4 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

MINISTERSTWO FINANSÓW

Biuro Ministra

Adres
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa
06-033-08-DZ-w8

Telefon Fax
+ 22 694 50 58 +22 694 41 77
+ 22 694 30 82

w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2005 r., jak i w przepisach art. 106 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2006 r. A zatem, w tej części pomoc otrzymana przez beneficjenta również nie jest zwolniona z podatku dochodowego, ponieważ zwolnieniu podlegają tylko dotacje w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Pomoc finansowana z funduszy strukturalnych ze względu na kierunki jej przeznaczenia można podzielić na środki, z których finansowane są programy:

- inwestycyjne,

- o charakterze społecznym i edukacyjnym, jak np. szkolenia, praktyki zawodowe w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych lub reorientacji zawodowej, usług doradczych, informacji zawodowej, pomocy stypendialnej dla młodzieży, a także subsydiowanie zatrudnienia.

Kierując się takim podziałem środków pochodzących z funduszy strukturalnych, do otrzymanej przez beneficjentów ostatecznych pomocy finansowanej z tych środków, obowiązujące przepisy w zakresie podatków dochodowych stosuje się w zależności od celu, na jaki przeznaczone są te środki.

W przypadku otrzymania przez beneficjentów ostatecznych, pomocy przeznaczonej na inwestycje, wydatki poniesione na przedsięwzięcia objęte wsparciem finansowym nie są kosztami uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b i c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b i c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), a otrzymane środki pomocowe, jako zwrot tych wydatków nie będą przychodami zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast odpisy amortyzacyjne od części wartości inwestycji, która została zrefundowana, nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów - stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 48 i art. 23 ust. 1 pkt 45 odpowiednich ustaw podatkowych.

Powołane wyżej przepisy będą miały zastosowanie w takich przypadkach jak np. w *Działaniach* 1-5 Priorytetu 1, w *Działaniach* 1-3 i 5 oraz *Działaniu* 4 w części dotyczącej wsparcia na inwestycje Priorytetu 3 Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR).

Jeżeli pomoc jest przeznaczona na wzmocnienie rozwoju zasobów ludzkich, a więc na cele o charakterze społecznym i edukacyjnym, przy stosowaniu przepisów podatkowych należy wziąć pod uwagę rolę, jaką spełniają podmioty uczestniczące w realizacji określonego *Działania*.

W tych *Działaniach* Projektodawca (ostateczny odbiorca) w istocie rzeczy jest wykonawcą określonych w umowie świadczeń za odpłatnością, a więc „usług”, których wykonanie zlecił odpowiedzialny za ich realizację beneficjent końcowy (Instytucja Wdrażająca).

Środki otrzymane przez Projektodawców z tytułu wykonanych świadczeń (usług) na rzecz Instytucji Wdrażających stanowią ich przychody stosownie do postanowień art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast wydatki sfinansowane z tych przychodów będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodów stosownie do przepisów art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przy zastosowaniu wskazanych wyżej przepisów, skutki podatkowe dla Projektodawców prowadzących działalność gospodarczą będą neutralne, bowiem przychody z otrzymanych środków od Instytucji Wdrażających zostaną zrównoważone wydatkami (stanowiącymi koszt podatkowy) na sfinansowanie realizowanych projektów.

Ewentualne dochody uzyskane przez Projektodawców (ostatecznych odbiorców), będących osobami prawnymi, realizujących programy pomocowe będą zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli ich celem statutowym jest między innymi działalność oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, a dochód zostanie przeznaczony na cel określony w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podobna sytuacja wystąpi, gdy Projektodawcami (ostatecznymi odbiorcami) będą organizacje pożytku publicznego, o których mowa w ustawie o działalności pożytku publicznego. Dochody tych organizacji, niezależnie od źródeł ich pochodzenia, są wolne od podatku dochodowego od osób prawnych w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej (art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

2. Pomoc, jaką otrzymują osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w ramach Priorytetu 2 ZPORR obejmuje: szkolenia w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych, usługi doradcze, praktyczną naukę zawodu, informację zawodową, pośrednictwo pracy, stypendia dla młodzieży wiejskiej, studentów pochodzących z obszarów zagrożonych marginalizacją, a także świadczenie usług doradczych i szkoleniowych m.in. dla osób zamierzających rozpocząć działalność gospodarczą, zapewnienie opieki indywidualnego doradcy, a także staże dla najlepszych absolwentów szkół wyższych, kontynuujących naukę na studiach doktoranckich i pracowników sektora badawczo-rozwojowego.

Beneficjentami ostatecznymi tych *Działań* są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, pracujące, zgłaszające chęć podwyższenia kwalifikacji zawodowych lub dostosowania kwalifikacji do potrzeb rynku pracy, osoby zamierzające rozpocząć działalność gospodarczą, rolnicy i domownicy chcący podjąć zatrudnienie w sferze pozarolniczej, lekarze i lekarze dentyści, doradcy rolniczy, pracownicy przemysłów i sektorów podlegających procesom restrukturyzacji i inne osoby zagrożone utratą pracy, uczniowie i studenci z obszarów wiejskich i zagrożonych marginalizacją, a także pracownicy sektora badawczo-rozwojowego oraz absolwenci szkół wyższych biorący udział w stażach w przedsiębiorstwach i uczestnicy studiów doktoranckich.

Pomoc otrzymywaną w ramach 2 Priorytetu ZPORR przez beneficjentów ostatecznych – osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, można podzielić na dwie podstawowe grupy: świadczenia o charakterze pieniężnym takie jak: stypendia pieniężne, oraz świadczenia niepieniężne, w tym szkolenia, doradztwo, stypendia rzeczowe, staże itp.

Stosownie do postanowień art. 21 ust. 1 pkt 114 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Świadczenia o charakterze niepieniężnym otrzymane w ramach Programów przez osoby fizyczne, w tym w postaci:

- szkoleń,

- zakwaterowania, wyżywienia podczas szkoleń odbywających się poza miejscem zamieszkania,

- usług doradczych, w tym usług doradczych i szkoleniowych dla osób zamierzających rozpocząć działalność gospodarczą,

- praktycznej nauki zawodu,

- informacji zawodowej, pośrednictwa pracy,

- stypendiów rzeczowych,

korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie powołanego wyżej przepisu ustawy.

Należy również wskazać, że przychodów osób prawnych z tytułu uczestnictwa w nieodpłatnych szkoleniach finansowanych ze środków, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie zalicza się do przychodów dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Przepis ten ma zastosowanie także do przychodów z tytułu uczestnictwa osób prawnych w nieodpłatnych szkoleniach finansowanych z funduszy strukturalnych.

Natomiast świadczenia o charakterze pieniężnym, do których należą m.in.:

- stypendia dla uczniów i studentów, wypłacane np. w ramach *Działania 2* Priorytetu 2 ZPORR (w tym: refundacje kosztów zakwaterowania i dojazdów), są wolne od podatku, o ile mieszczą się w dyspozycji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 40) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- stypendia doktoranckie wypłacane w ramach *Działania 6* Priorytetu 2 ZPORR, korzystają ze zwolnienia od podatku, o ile zasady ich przyznawania zostały, na wniosek projektodawcy, zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego (art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych),

- zwrot kosztów podróży w przypadku osób dojeżdżających na szkolenia, wypłacanych np. w ramach *Działania 3* Priorytetu 2 ZPORR, korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do wysokości limitu określonego w tym przepisie.

Jednocześnie, świadczenia, takie jak:

- dodatki do praktyk dla studentów oraz uczniów szkół ponadgimnazjalnych (wypłacane w ramach *Działania 1* Priorytetu 2 ZPORR),

- dodatki stażowe dla absolwentów szkół wyższych (wypłacane w ramach *Działania 6* Priorytetu 2 ZPORR),

- koszty opieki nad dziećmi i osobami zależnymi (wypłacane np. w ramach *Działania 3* Priorytetu 2 ZPORR),

podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jako przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od dochodów tych nie ma obowiązku odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego. Podmiot dokonujący wypłaty jest natomiast zobligowany, w myśl art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do przekazania w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, podatnikowi oraz właściwemu dla podatnika urzędowi skarbowemu, informacji PIT-8C,

w której wykaze kwotę przychodu z tytułu przedmiotowych wypłat. Podatnik natomiast ma obowiązek wykazać dochody z tego tytułu w zeznaniu podatkowym.

Ze środków pochodzących z funduszy strukturalnych są również finansowane wynagrodzenia osób zatrudnionych (na podstawie stosunku pracy lub umów cywilnoprawnych) przy realizacji Programu, tj. w zakresie przygotowania, wyboru, oceny, monitorowania projektów i programu, weryfikacji płatności i kontroli finansowej w ramach ZPORR (Priorytet 4 ZPORR Pomoc Techniczna). Jednakże, do przychodów ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych oraz z umów cywilnoprawnych uzyskanych przez osoby uczestniczące we wdrażaniu Programów finansowanych z funduszy strukturalnych, nie ma zastosowania żadne ze zwolnień przedmiotowych, określonych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji przychody te, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, na ogólnych zasadach. Oznacza to, że od dochodów ze stosunku pracy płatnik ma obowiązek poboru zaliczek na podatek stosownie do art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i odpowiednio od dochodów z umów cywilnoprawnych, stosownie do art. 41 ust.1 tej ustawy.

Powołane wyżej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają analogiczne zastosowanie do świadczeń otrzymywanych przez beneficjentów ostatecznych – osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej – w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwoju Zasobów Ludzkich (SPO RZL), w tym także do przyznanych jednorazowo środków w ramach *Działań* 1.2 i 1.3 tego programu. Ze względu na pieniężny charakter tej pomocy, otrzymane środki podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, bowiem stanowią przychód, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

3. Stosownie do postanowień rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 17 listopada 2004 r. w sprawie udzielania pomocy na wspieranie inwestycji w zakresie zatrudnienia (Dz. U. Nr 267, poz. 2653 z późn. zm.) pomoc może być udzielona na tworzenie zatrudnienia dla osób odchodzących z rolnictwa i osób zagrożonych procesami restrukturyzacyjnymi w ramach *Działań* 3 i 4 Priorytetu 2 Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (§ 1 ust. 2).

Zgodnie z tym rozporządzeniem przedsiębiorcy mogą uzyskać dofinansowanie kosztów płacy pracowników przez okres nie dłuższy niż 24 miesiące od dnia ich zatrudnienia w utworzonych miejscach pracy (§ 4 ust. 1).

Pomoc jest udzielana na wniosek przedsiębiorcy przez samorząd województwa lub dyrektora wojewódzkiego urzędu pracy (§ 5 ust. 1) występujące jako Instytucje Wdrażające. Przedsiębiorca, którego wniosek został przyjęty do realizacji, na podstawie umowy zawartej z Instytucją Wdrażającą otrzymuje pomoc jako jej odbiorca ostateczny.

Przedsiębiorca może otrzymać pomoc na ten cel również za pośrednictwem innych instytucji, jak na przykład: jednostki samorządu terytorialnego, placówki prowadzącej kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych, organizacji pozarządowej specjalizującej się w pomocy osobom poszukującym pracy, samorządu gospodarczego. Instytucje pośredniczące w takich przypadkach pełnią rolę ostatecznych odbiorców pomocy, które przekazują środki przedsiębiorcy na podstawie zawartej z nim umowy (§ 6 ust.1 pkt 2).

W obu przypadkach pomoc udzielona ostatecznemu odbiorcy stanowi jego przychód zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast wydatki (koszty kwalifikowane pomocy) sfinansowane z tych przychodów będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodów stosownie do przepisów art. 15 ust. 1 ustawy o

podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przedstawione zastosowanie wskazanych przepisów podatkowych w stosunku do ostatecznych odbiorców odnosi się również do tych przedsiębiorców, którzy otrzymują pomoc na dofinansowanie kosztów płacy za pomocą instytucji pośredniczących.

Przy zastosowaniu wskazanych przepisów skutki podatkowe dla ostatecznych odbiorców, jak i przedsiębiorców otrzymujących dofinansowanie kosztów płacy za pośrednictwem instytucji będącej ostatecznym odbiorcą, będą neutralne, bowiem w każdym przypadku przychody z otrzymanych środków pomocowych zostaną zrównoważone wydatkami (stanowiącymi koszt podatkowy) na sfinansowanie realizowanego *Działania* polegającego na subsydiowaniu zatrudnienia.

Beneficjentami ostatecznymi omawianej pomocy są pracownicy przemysłów i sektorów podlegających procesowi restrukturyzacji i inne osoby zagrożone utratą pracy z powodu procesów restrukturyzacyjnych, a także rolnicy i ich domownicy, którzy podjęli zatrudnienie w sferze pozarolniczej.

Wynagrodzenia otrzymane przez beneficjentów ostatecznych (pracowników) stanowią przychody ze stosunku pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od których płatnik jest obowiązany pobrać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z art. 32 tej ustawy.

Należy również wskazać, że pomoc na tworzenie nowych miejsc pracy w ramach *Działań* 3 i 4 Priorytetu 2 ZPORR może łączyć się z realizacją nowej inwestycji (§ 3 ust. 1 powołanego rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy).

W przypadku otrzymania przez przedsiębiorcę pomocy przeznaczonej na inwestycje, wydatki poniesione na przedsięwzięcia objęte wsparciem finansowym nie są kosztami uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b i c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b i c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), a otrzymane środki pomocowe, jako zwrot tych wydatków nie będą przychodami zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast odpisy amortyzacyjne od części wartości inwestycji, która została zrefundowana, nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów odpowiednio do art. 16 ust. 1 pkt 48 i art. 23 ust. 1 pkt 45 ustaw podatkowych.

Ministerstwo Finansów
 PODSEKRETARZ STANU
 Jarosław Yeremczuk