

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 380

Unia Europejska w 10 lat po największym rozszerzeniu

Redaktorzy naukowi
Ewa Pancer-Cybulska
Ewa Szostak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Teresa Zielińska
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-439-4

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Procesy rozwojowe krajów i regionów Europy – konwergencja czy dywergencja?

Jan Borowiec: Konwergencja regionalna w Unii Europejskiej.....	15
Leszek Cybulski: Dywergencja rozwoju regionalnego w krajach UE po 2000 roku a polityka spójności.....	26
Zofia Hasińska: Regionalne zróżnicowanie zmian zatrudnienia w Polsce w okresie integracji europejskiej	39
Jarosław M. Nazarczuk: Kryzys gospodarczy a zróżnicowanie regionalne w UE.....	50
Pasquale Tridico: Ten years after the accession of Central and Eastern Europe countries in the EU: evaluation in comparison to the transition in former Soviet Republic.....	60
Zhanna Tsaurkubule, Alevtina Vishnevskaja: Some aspects of economic development of the Latvian market during 10 years of its membership in the European Union.....	82
Dilara Usmanova: Enhancement of the methodological and systematic founda- tion for monitoring socio-economic developments in Latvian regions..	94
Agnieszka Wojewódzka-Wiewiórska: Zmiany poziomu rozwoju społecz- no-ekonomicznego powiatów w Polsce a pozyskiwanie środków z UE....	102

Część 2. Polityka spójności społecznej, gospodarczej i terytorialnej jako narzędzie rozwoju Unii Europejskiej

Wojciech Bożek: Znaczenie i wysokość środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej jako kategorii środków publicznych.....	117
Krystian Heffner, Piotr Gibas: Polityka spójności UE a obszary funkcyjnal- ne centrów regionalnych w Polsce.....	127
Natalia Konopińska: Polityka spójności a obszary górskie na przykładzie programu „Alpine Space”.....	139
Joanna Kudelko: Nowy model europejskiej polityki spójności i jego możli- we konsekwencje dla rozwoju społeczno-gospodarczego w Polsce.....	150
Marek Pieniążek, Dominika Rogalińska: Statystyka publiczna w procesie monitorowania wymiaru terytorialnego polityki spójności	158

Magdalena Pronobis: Fundusze strukturalne w roli kapitału wysokiego ryzyka: skala i przesłanki interwencji.....	166
--	-----

Część 3. Beneficjenci polityki spójności

Adam A. Ambroziak: Prawne i ekonomiczne aspekty pomocy regionalnej w Polsce po akcesji do UE.....	177
Maria Bucka: Rozwój małych i średnich przedsiębiorstw w okresie realizacji polityki spójności w 2007-2013	189
Barbara Kryk: Rozwój przedsiębiorczości kobiet w Polsce jako wyraz realizacji unijnej polityki równości	197
Paweł Mańczyk: Opodatkowanie pomocy finansowej z Funduszu Spójności	207
Beata Skubiak: Czy fundusze strukturalne rozwijają województwo zachodniopomorskie?.....	215
Justyna Socińska: Rola i znaczenie Programu Leader w rozwoju obszarów wiejskich w latach 2007-2013 na przykładzie województwa opolskiego ..	225
Piotr Szamrowski, Adam Pawlewicz: Praktyczne aspekty wdrażania podejścia Leader na przykładzie Lokalnych Grup Działania i Lokalnych Grup Rybackich funkcjonujących w województwie warmińsko-mazurskim.....	233
Katarzyna Tracz-Krupa: Analiza wpływu Europejskiego Funduszu Społecznego na rozwój zasobów ludzkich w Polsce	245
Anna Tutak: Zmiany w podejściu do świadczenia usług szkoleniowych w ramach EFS w latach 2004-2013	256
Magdalena Wojarska, Izabela Zabielska: Samorząd lokalny jako beneficjent funduszy unijnych (na przykładzie gmin województwa warmińsko-mazurskiego)	266

Część 4. Wiedza i innowacje a polityka spójności Unii Europejskiej

Małgorzata Dziembala: Wspieranie inteligentnych specjalizacji regionów w Unii Europejskiej w warunkach globalizacji	279
Dorota Kwiatkowska-Ciotucha: Programy rozwojowe uczelni szansą wzbogacenia oferty i podniesienia jakości kształcenia w polskich szkołach wyższych	289
Dorota Murzyn: Innowacyjność w polityce spójności Unii Europejskiej.....	301
Aleksandra Nowakowska: Inteligentne specjalizacje regionalne – nowa idea i wyzwanie dla polityki regionalnej	310
Agata Surówka: Innowacyjność województw Polski Wschodniej na tle kraju	319

Nataliya Tyuleneva, Anastasia Lisnyak: Social and economic development of regions based on cluster programs: European and Russian experience .	327
Monika Zadrożniak: Wyrównywanie szans edukacyjnych w ramach polityki spójności jako kierunek poprawy jakości życia mieszkańców obszarów wiejskich w Polsce	334

Część 5. Problemy rozwoju regionalnego

Bernadeta Baran: Terytorialne odniesienie działań rozwojowych w Strategii Rozwoju Województwa Dolnośląskiego	345
Aranka Ignasiak-Szulc, Ireneusz Jaźwiński: Pozycja ustrojowa samorządu województwa w kontekście jego roli w polityce rozwoju w Polsce	356
Łukasz Olipra: Dostępność usług transportu lotniczego jako czynnik lokalizacji inwestycji zagranicznych na Dolnym Śląsku.....	368
Ewa Pancer-Cybulska: Europejskie Ugrupowania Współpracy Terytorialnej (EUWT) w pakiecie legislacyjnym na okres programowania 2014-2020	383
Ewa Szostak: Umowa Partnerstwa a Regionalny Program Operacyjny dla Dolnego Śląska na lata 2014-2020	394
Paweł Wacek: Rozwój gospodarczy a systemy transportowe regionów Polski.....	406
Alicja Zakrzewska-Półtorak: Wybrane aspekty rozwoju społeczno-gospodarczego i przestrzennego województwa dolnośląskiego po wejściu do Unii Europejskiej.....	416

Część 6. Rozwój społeczno-gospodarczy w Europie i problemy integracji

Iwo Augustyński: Struktura zadłużenia firm polskich na tle wybranych krajów europejskich na tle kryzysu z 2008 roku	429
Tetiana Girchenko: Formation of competitiveness of Ukrainian banks under the influence of foreign capital	443
Zbigniew Jurczyk, Barbara Majewska-Jurczyk: Model ochrony konsumentów w Unii Europejskiej	453
Danuta Kabat-Rudnicka: Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego RP w kluczowych kwestiach integracji europejskiej. Uwagi na marginesie polskiego członkostwa w Unii Europejskiej	465
Lidia Kłos: Rzeczowy wymiar polityki spójności w rozwoju branży wodno-kanalizacyjnej w Polsce	472
Zbigniew Mikołajewicz: Bezpieczeństwo energetyczne w polityce spójności Unii Europejskiej	481

Danuta Milaszewicz: Jakość rządzenia a rozwój społeczno-gospodarczy w krajach UE	491
Anna Nowak, Katarzyna Domańska: Konkurencyjność rolnictwa Polski Wschodniej w aspekcie zrównoważonego rozwoju.....	501
Zhanna Tsaurkubule: Improving social policy of Latvia as a factor of sustainable development of the state.....	510
Grażyna Węgrzyn: Zmiany strukturalne na rynku pracy – modernizacja czy stagnacja?	525

Summaries

Jan Borowiec: Regional convergence in the European Union	25
Leszek Cybulski: Divergence of regional development in the EU after 2000 and Cohesion Policy.....	38
Zofia Hasińska: Regional differentiation of changes in employment in Poland in the period of EU integration.....	49
Jarosław M. Nazarczuk: Economic crisis and regional inequalities in the European Union.....	59
Pasquale Tridico: Dziesięć lat po przystąpieniu krajów centralnej i wschodniej Europy do Unii Europejskiej: porównanie z przemianami w byłym Związku Radzieckim	81
Zhanna Tsaurkubule, Alevtina Vishnevskaja: Wybrane aspekty rozwoju ekonomicznego rynku Łotwy w ciągu dziesięciu lat jej członkostwa w Unii Europejskiej.....	93
Dilara Usmanova: Udoskonalanie metodologicznej i systematycznej organizacji monitorowania rozwoju społeczno-ekonomicznego regionów łotewskich.....	101
Agnieszka Wojewódzka-Wiewiórska: Districts changes in the socio-economic development level in Poland and obtaining EU funds.....	113
Wojciech Bożek: Significance and amount of funds from the budget of the European Union as a category of public resources.....	126
Krystian Heffner, Piotr Gibas: EU cohesion policy and functional areas of regional centres in Poland	135
Natalia Konopińska: “Alpine Space Programme” as an example of implementation of cohesion policy in mountain areas	149
Joanna Kudelko: New model of the European cohesion policy and its implications for social and economic development in Poland.....	157
Marek Pieniążek, Dominika Rogalińska: Public statistics in the process of monitoring of territorial dimension of cohesion policy.....	165
Magdalena Pronobis: Structural funds as venture capital: scale and conditions for intervention.....	174

Adam A. Ambroziak: Legal and economic aspects of regional state aid in Poland after the accession to the EU	188
Maria Bucka: Development of small and medium-sized enterprises during the implementation of cohesion policy in 2007-2013	196
Barbara Kryk: Development of women's entrepreneurship in Poland as a form of EU policy implementation of gender equality and employment ...	206
Paweł Mańczyk: Taxation of the financial assistance from the Cohesion Fund	214
Beata Skubiak: Do the structural funds develop Western Pomerania?	224
Justyna Socińska: Role and importance of Leader in the development of rural areas in 2007-2013 on the example of the Opole Voivodeship	232
Piotr Szamrowski, Adam Pawlewicz: The practical aspects of the implementation of the LEADER approach on the example of the LAGs and Fisheries Local Action Groups operating in the Warmia and Mazury Voivodeship	243
Katarzyna Tracz-Krupa: Analysis of the European Social Fund impact on the human resource development in Poland	255
Anna Tutak: Changes in approach to training programs conducted under Europejski Fundusz Społeczny fund in years 2004-2013	264
Magdalena Wojarska, Izabela Zabielska: Local government as a beneficiary of EU funds (on the example of the municipalities of the Warmia and Mazury Voivodeship)	275
Małgorzata Dziembala: Supporting of smart specialization of regions in the European Union in a globalized market	288
Dorota Kwiatkowska-Ciotucha: Development programs of universities as an opportunity for developing educational offer and improving the quality of teaching at Polish universities	300
Dorota Murzyn: Innovativeness in EU cohesion policy	309
Aleksandra Nowakowska: Regional smart specializations – a new idea and a challenge for regional policy	318
Agata Surówka: Innovativeness of Eastern Poland voivodeships compared with other regions	326
Nataliya Tyuleneva, Anastasia Lisnyak: Rozwój społeczno-gospodarczy regionów na podstawie programów klastrowych: doświadczenia Unii Europejskiej i Rosji	333
Monika Zadrożniak: Equalization of educational opportunities within the framework of cohesion policy as a way to improve the quality of life for residents of rural areas in Poland	342
Bernadeta Baran: Territorial dimension in the development strategy for the Lower Silesian Voivodeship	355

Aranka Ignasiak-Szulc, Ireneusz Jaźwiński: Legal status of voivodeship self-government in the context of its role in the development policy in Poland	367
Lukasz Olipra: Accessibility of the air transport services as a determinant of foreign investments location in Lower Silesia.....	381
Ewa Pancer-Cybulska: European Groupings of Territorial Cooperation (EGTC) in the legislative package for the 2014-2020 programming period.....	393
Ewa Szostak: Partnership Agreement and Regional Operational Program for Lower Silesia for the years 2014-2020.....	405
Paweł Wacek: Economic development and Polish transportation systems.....	415
Alicja Zakrzewska-Półtorak: Selected aspects of socio-economic and spatial development of Lower Silesian voivodeship after joining the European Union	426
Iwo Augustyński: Comparison of the debt structure of Polish companies with selected EU member countries against the background of the financial crisis from 2008.....	442
Tetiana Girchenko: Kształtowanie się konkurencyjności banków ukraińskich pod wpływem obcego kapitału.....	452
Zbigniew Jurczyk, Barbara Majewska-Jurczyk: Model of consumer protection in the European Union.....	464
Danuta Kabat-Rudnicka: Polish Constitutional Court's jurisdiction on the key issues of the European integration. Remarks on Poland's membership in the European Union.....	471
Lidia Kłos: Material dimension of cohesion policy in the development of the water-sewage industry in Poland.....	480
Zbigniew Mikołajewicz: Energy security in the cohesion policy of the European Union.....	490
Danuta Miłaszewicz: Governance quality vs. socio-economic development in the European Union.....	500
Anna Nowak, Katarzyna Domańska: Sustainable development approach in agriculture competitiveness of Eastern Poland	509
Zhanna Tsaurkubule: Poprawa polityki społecznej Łotwy jako czynnik zrównoważonego rozwoju państwa.....	524
Grażyna Węgrzyn: Structural changes in the labour market – modernisation or stagnation?.....	534

Paweł Mańczyk

Uniwersytet Szczeciński

OPODATKOWANIE POMOCY FINANSOWEJ Z FUNDUSZU SPÓJNOŚCI

Streszczenie: Tematem opracowania są skutki podatkowe absorpcji środków z Funduszu Spójności na gruncie polskich podatków dochodowych. W tym celu autor poddaje analizie obowiązujące akty prawne (unijne i polskie), interpretacje podatkowe, orzecznictwo sądowe oraz literaturę przedmiotu. Autor dochodzi do wniosku, że środki te objęte są daleko idącymi preferencjami podatkowymi. Ponadto na wstępie autor pokrótce charakteryzuje politykę spójności i Fundusz Spójności.

Słowa kluczowe: Fundusz Spójności, podatek, PIT, CIT.

DOI: 10.15611/pn.2015.380.18

Lege non distinguente nec nostrum est distinguere.

Łacińska peremia prawnicza

1. Wstęp

Tematem opracowania są skutki podatkowe absorpcji środków z Funduszu Spójności na gruncie polskiego prawa podatkowego. Fundusz Spójności jest jednym z wielu instrumentów realizacji polityki spójności przez Unię Europejską (zwaną dalej UE). Z uwagi na limitowaną objętość opracowania autor ogranicza się jedynie do syntetycznej analizy odpowiednich regulacji na temat podatku dochodowego od osób fizycznych [Ustawa z 26 lipca 1991] (zwanego dalej PIT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych [Ustawa z 15 lutego 1992] (zwanego dalej CIT).

W pracy wykorzystano przede wszystkim obowiązujące akty prawne, orzecznictwo sądowe i indywidualne interpretacje podatkowe wydawane przez izby skarbowe, a także w niezbędnym zakresie literaturę przedmiotu, w tym komentarze do powoływanych aktów prawnych.

W opracowaniu autor przedstawia kolejno: ogólną charakterystykę polityki spójności i Funduszu Spójności, skutki podatkowe absorpcji środków z Funduszu Spójności na gruncie PIT i CIT oraz podsumowanie rozważań.

W opracowaniu uwzględniono stan prawny na 1 maja 2014 r.

2. Polityka spójności – ogólna charakterystyka

Traktat o Unii Europejskiej [2012] (zwany dalej TUE) w art. 3 ust. 3 akapicie trzecim stanowi, że UE wspiera spójność gospodarczą, społeczną i terytorialną oraz solidarność między państwami członkowskimi UE. Przepis ten stanowi główną podstawę prawną dla polityki spójności UE [Muszyński i in. 2012].

Umieszczenie tej regulacji na samym początku TUE sugeruje jej szczególne znaczenie wśród innych polityk realizowanych przez UE. Praktycznym podkreśleniem wagi polityki spójności jest fakt, że w perspektywie finansowej UE na lata 2014-2020 przewidziano na nią aż ok. 325 mld euro z 997 mld euro, co stanowi ok. 32,5% zaplanowanego limitu wydatków.

Najważniejszymi zasadami polityki spójności UE są:

- zasada koncentracji – środki przeznaczane są na ściśle określone cele i powinny trafiać zwłaszcza do regionów, które są słabiej rozwinięte;
- zasada partnerstwa – plany dystrybucji środków powinny być wynikiem konsultacji podmiotów ze sfery publicznej i prywatnej (partnerstwo publicznoprawne), a także współpracy podmiotów ze sfery rządowej i samorządowej (partnerstwo instytucjonalne);
- zasada programowania i koordynacji – dystrybucja środków oparta jest na wieloletnich planach finansowania, związanych ściśle z kolejnymi siedmioletnimi perspektywami finansowymi UE (programowanie); finansowane są całe programy operacyjne, a nie odosobnione, pojedyncze przedsięwzięcia (koordynacja);
- zasada komplementarności i dodatkowości – środki pochodzące z funduszy w ramach polityki spójności nie stanowią jedyne źródła finansowania danej grupy przedsięwzięć; jest to pomoc, która uzupełnia działania krajowe i inne instrumenty finansowe UE; pomoc ta nie zastępuje wydatków strukturalnych ponoszonych przez państwa członkowskie;
- zasada monitoringu – sposób wykorzystania funduszy jest weryfikowany przez UE;
- zasada pomocniczości – w odniesieniu do polityki spójności zasada ta oznacza, że realizacja tej polityki spoczywa na właściwych instytucjach państwa członkowskiego (rządowych i samorządowych), zgodnie z obowiązującym w tym państwie podziałem kompetencyjnym [Muszyński i in. 2012].

Najważniejszym celem rozwojowym Polski na lata 2014-2020, którego realizacja ma być współfinansowana ze środków funduszy składających się na politykę spójności, jest wzmocnienie i wykorzystanie gospodarczych, społecznych i instytucjonalnych potencjałów, zapewniających szybszy i zrównoważony rozwój oraz poprawę jakości życia ludności. Realizacja tego celu ma nastąpić na trzech płaszczyznach: konkurencyjnej gospodarki, spójności społecznej i terytorialnej oraz sprawnego i efektywnego państwa [Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju 2014].

Podstawowymi instrumentami realizacji polityki spójności są:

- fundusze strukturalne:

- Europejski Fundusz Społeczny,
- Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego;
- wsparcie udzielane przez Europejski Bank Inwestycyjny;
- Fundusz Spójności – przedmiot niniejszego opracowania.

3. Fundusz Spójności – ogólna charakterystyka

Jak wspomniano wcześniej, art. 3 TUE stanowi podstawę prawną dla polityki spójności UE. Regulacja ta jest rozwinięta w art. 174-178 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [2012] (zwanego dalej TfUE). Przepisy te przewidują istnienie konkretnych funduszy, określają ich ogólny cel oraz procedurę utworzenia. O Funduszu Spójności stanowi art. 177 akapit drugi TfUE. W myśl tego przepisu Fundusz Spójności wspiera finansowo projekty w dziedzinach środowiska naturalnego i sieci transeuropejskich w zakresie infrastruktury transportowej oraz tworzony jest w drodze rozporządzenia przez Parlament Europejski i Radę (ze zwykłą procedurą prawodawczą) po konsultacji z Komitetem Ekonomiczno-Społecznym oraz Komitetem Regionów. Na lata 2014-2020 właściwym rozporządzeniem, szczegółowo regulującym funkcjonowanie Funduszu Spójności, jest Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1084/2006 [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 2013].

Komisja Europejska w dokumencie pt. Wspólne Ramy Strategiczne oraz we wnioskach dotyczących rozporządzeń w sprawach Funduszy Europejskich wymieniła 11 celów (sfer), na jakie zostaną przeznaczone te fundusze w latach 2014-2020 (w aktualnej perspektywie finansowej). Pięć spośród nich może być współfinansowanych z Funduszu Spójności:

- wspieranie przejścia na gospodarkę niskoemisyjną we wszystkich sektorach;
- promowanie dostosowania do zmian klimatu, zapobiegania ryzyku i zarządzania ryzykiem;
- ochrona środowiska naturalnego i wspieranie efektywności wykorzystania zasobów;
- promowanie zrównoważonego transportu i usuwanie niedoborów przepustowości w działaniu najważniejszych infrastruktur sieciowych;
- wzmacnianie potencjału instytucjonalnego i skuteczności administracji publicznej.

Przed przejściem do rozważań *stricte* prawnopodatkowych warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię dotyczącą Funduszy Europejskich w ogólności. Mianowicie: w gospodarce finansowej UE terminowi „fundusz” nadaje się odmienne znaczenie niż w polskiej nauce finansów publicznych. O ile przez fundusz w znaczeniu „unijnym” rozumie się środki pieniężne ogólnie wydzielone z dochodów budżetu UE i przeznaczone na ściśle określone zadania, o tyle na gruncie polskich finansów publicznych fundusz pojmuje się jako powiązanie wpływów z określonych źródeł z wydatkami na ściśle określone cele. Na pierwszy rzut oka ta różnica terminolo-

giczna jest mała, jednakże w celu prawidłowego rozumienia istoty Funduszy Europejskich należy o niej pamiętać [Kosikowski 2008].

4. Absorpcja środków z Funduszu Spójności a podatek dochodowy od osób fizycznych

Choć beneficjentami pomocy z Funduszu Spójności, biorąc pod uwagę charakter (ochrona środowiska i transport) oraz rozmiar (wielomilionowe inwestycje) wspieranych przedsięwzięć, są przeważnie duże podmioty, jak np. jednostki samorządu terytorialnego (w sferze ochrony środowiska) i PKP PLK S.A. (w sferze transportu), to ze względu na brak formalnego zakazu partycypowania w tym funduszu przez osoby fizyczne (np. przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą) omawianie skutków podatkowych w PIT jest uzasadnione. Praktycznym problemem, który przy okazji zostanie poruszony, jest sytuacja osób fizycznych zatrudnionych przez podmioty otrzymujące środki pochodzące z Funduszu Spójności w kontekście tego, że wynagrodzenia tych osób są współfinansowane z wyżej wymienionych środków.

Na wstępie ogólnego przybliżenia wymaga przedmiot opodatkowania PIT. Opodatkowaniu PIT podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych od podatku oraz dochodów, od których na podstawie Ordynacji podatkowej¹ zaniechano poboru podatku (art. 9 ust. 1 ustawy o PIT). Dochodem ze źródła przychodów jest co do zasady nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9 ust. 2 ustawy o PIT). Źródła przychodów są wymienione w art. 10 ust. 1 ustawy o PIT, np.: stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście, pozarolnicza działalność gospodarcza, najem, inne podobne do najmu umowy oraz odpłatne zbycie rzeczy. Tak naprawdę katalog źródeł przychodów jest jednakże katalogiem otwartym ze względu na stwierdzenie w art. 10 ust. 1 pkt 9, że źródłem przychodu są również „inne źródła”. Jest to konstrukcja od lat szeroko krytykowana w doktrynie prawa podatkowego jako sprzeczna z podstawowym wymogiem stawianym normom prawa podatkowego – ich szczególnej precyzji. Przychodami (aczkolwiek z pewnymi wyjątkami) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 ustawy o PIT). Za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Stąd też kwoty otrzymane tytułem np. kaucji albo pożyczki nie stanowią przychodu podatkowego [Bartosiewicz, Kubański 2013; Wyrok NSA z 24 sierpnia 1999].

¹ Tj. DzU 2012, poz. 749, ze zm.

W myśl przytoczonych powyżej regulacji otrzymane przez osoby fizyczne środki pochodzące z Funduszu Spójności, będące w swej istocie bezzwrotną formą pomocy, należałoby uznać za przychód podatkowy i opodatkować na ogólnych zasadach PIT. W pierwszych latach po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej (2004-2006) rzeczywiście tak było, i to pomimo obowiązywania zwolnienia podatkowego, które powinno w tym zakresie znaleźć zastosowanie. Mowa o zwolnieniu przedmiotowym z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT, które od 1 stycznia 2004 r. (czyli jeszcze przed akcesją Polski do UE) niezmiennie brzmi: „wolne od podatku dochodowego są dochody otrzymane przez podatnika, jeżeli:

a) pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy [...] w tym również w przypadkach gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy oraz

b) podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy [...]”.

Skorzystanie z powyższego zwolnienia jest możliwe dopiero po spełnieniu wszystkich jego warunków łącznie. Początkowo organy podatkowe (urzędy i izby skarbowe) w ślad za pismem Ministerstwa Finansów z dnia 30 sierpnia 2006 r. [Interpretacja 2006], w którym podsekretarz stanu wyjaśnił, że „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 art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT”, stały na stanowisku, że to zwolnienie nie ma zastosowania do środków pochodzących z Funduszu Spójności ze względu na niespełnienie przesłanki dotyczącej bezzwrotnego charakteru pomocy (np. [Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9 kwietnia 2009]).

Pogląd Ministerstwa Finansów, którym posiłkowały się organy podatkowe, nie obronił się w orzecznictwie sądowym. Przykładowo: w uzasadnieniu wyroku [Wyrok WSA z 8 lutego 2008] sąd ten stwierdza, że „zwolniony od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT będzie dochód tego podatnika, który bezpośrednio realizuje cel programu, na który przeznaczone zostały środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Przy czym skorzystaniu z przedmiotowego zwolnienia nie stoi na przeszkodzie ta okoliczność, że podatnik otrzymał te środki z budżetu państwa, które w ostatecznym rozrachunku zrefundowane zostaną z publicznych środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej. W ocenie sądu zagadnienie prefinansowania ma tutaj znaczenie techniczne i – jako takie – marginalne z punktu widzenia zastosowania ulgi z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT”. W podobnym tonie wielokrotnie wypowiadał się również Naczelny Sąd Administracyjny (np. [Wyrok NSA z 4 lutego 2011]), zatem w tym zakresie można mówić o utrwalonej i jednolitej linii orzeczniczej.

Problem z klasyfikowaniem środków z Funduszy Europejskich, w tym z Funduszu Spójności, rozstrzygnięto na korzyść podatników poprzez nowelizację ustawy o finansach publicznych, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. Zmiany te nie rozwiązały jednak wszystkich wątpliwości i konieczna była następna ingerencja ustawodawcy. Pierwszego stycznia 2010 r. przy okazji kolejnej już nowelizacji ustawy o finansach publicznych² wprowadzono wprost do ustawy o PIT dodatkowe zwolnienia przedmiotowe, które, zdaniem autora, jednoznacznie przesądzą o zwolnieniu środków pochodzących z Funduszu Spójności z PIT – art. 21 ust. 1 pkt 136 i 137:

- płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców (pkt 136);
- środki finansowe otrzymane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie o finansach publicznych (pkt 137).

Przedmiotem wielu interpretacji podatkowych było zagadnienie, czy wynagrodzenie za pracę pracownika beneficjenta pomocy z Funduszu Spójności, które to wynagrodzenie również jest z tego funduszu współfinansowane, objęte jest zwolnieniem z PIT. W tym temacie izby skarbowe prezentowały jednolite stanowisko i negocjowały zwolnienie tych dochodów, powołując się na brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. b ustawy o PIT, w którym mowa, że zwolnienie nie dotyczy osób, którym beneficjent w jakiegokolwiek formie zlecił wykonywanie czynności związanych z realizowanym przez niego programem (np. [Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 czerwca 2011]). Także zdecydowana większość orzecznictwa podzielała ten pogląd (np. [Wyrok NSA z 24 lutego 2006]). Ostatecznie ustawodawca, przy okazji wprowadzenia zwolnień z pkt 136 i 137, w art. 21 ust. 32 ustawy o PIT umieścił zastrzeżenie, że zwolnieniu nie podlegają przychody określone w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, czyli m.in. przychody ze stosunku pracy.

5. Absorpcja środków z Funduszu Spójności a podatek dochodowy od osób prawnych

Podobnie jak przy analizie PIT, szczegółowe rozważania dotyczące CIT warto poprzedzić krótkim wprowadzeniem. Zasadniczo systematyka ustawy o CIT jest zbieżna z systematyką ustawy o PIT. Kształt poszczególnych elementów konstrukcyjnych tych danin publicznych również jest zbliżony. Większość różnic wynika z odmiennego charakteru podatników obu tych podatków.

Przedmiotem opodatkowania CIT jest co do zasady dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty, i podobnie jak w PIT dochód jest to różnica pomiędzy przychodem a kosztami jego uzyskania (art. 7 ust.

² Zob. [Ustawa z 27 sierpnia 2009]; główną zmianą w tej ustawie było przeklasyfikowanie środków europejskich i ujęcie w ich ramach m.in. Funduszu Spójności (art. 5 ust. 3 pkt 1).

1 i 2 ustawy o CIT). Katalog wartości stanowiących przychód podatkowy w CIT zawiera art. 12 ustawy o CIT (m.in. podobnie jak w PIT przychodami są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne i nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia).

Zatem również na gruncie CIT środki pochodzące z Funduszu Spójności stanowią źródło przychodu, z którego dochód powinien zostać opodatkowany na ogólnych zasadach. Jednakże, podobnie jak w PIT, w CIT są zwolnienia podatkowe. Po pierwsze, z CIT zwolnione są wymienione w art. 6 ustawy o CIT osoby prawne (zwolnienia podmiotowe, których odpowiedników w PIT nie ma). Z punktu widzenia Funduszu Spójności warto wymienić zwolnienie m.in. jednostek samorządu terytorialnego i Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Po drugie, podatnicy niewymienieni w katalogu w art. 6 ustawy o CIT mogą skorzystać ze zwolnień przedmiotowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 23, 52 i 53 ustawy o CIT. Ich treść jest analogiczna do treści zwolnień w art. 21 ust. 1 pkt 46, 136 i 137 ustawy o PIT. Również czas i przyczyny ich uchwalania oraz związane z nimi problemy interpretacyjne są takie same, a opisane zostały w części dotyczącej PIT, dlatego autor nie będzie tutaj tej treści powielał. Podkreślenia wymaga jedynie dodatkowa preferencja wynikająca z art. 17 ust. 1 pkt 24 ustawy o CIT, a mianowicie z CIT zwolnione są również odsetki od dochodów lub środków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych.

6. Podsumowanie

Współcześnie beneficjenci pomocy z Funduszu Spójności są zwolnieni z podatków dochodowych (PIT i CIT) od środków pieniężnych z tego funduszu. W przeszłości niejasne przepisy, zwłaszcza ustaw o finansach publicznych (zarówno z 2005 r., jak i z 2009 r.), prowokowały organy podatkowe do forsowania niekorzystnych dla podatników interpretacji. Jednakże jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, niepodzielające w swej istocie stanowiska organów podatkowych, zmotywowało ustawodawcę do zmiany prawa, która, zdaniem autora, wyjaśniła wątpliwości.

Jednocześnie obecnie jasny jest status wynagrodzeń pracowników podmiotów będących beneficjentami pomocy z Funduszu Spójności. Zgodnie z art. 21 ust. 32 ustawy o PIT zwolnieniu nie podlegają przychody określone w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, czyli m.in. przychody ze stosunku pracy.

Kończąc, autor pragnie podzielić się jeszcze dwiema refleksjami. Po pierwsze, dużo czasu zajęło polskim organom podatkowym przyjęcie rozsądnych, a przy okazji korzystnych dla podatników zasad opodatkowania środków z Funduszy Europejskich, w kontekście tego, że instytucje unijne niejednokrotnie akcentowały charakter tej pomocy i sugerowały, że nie powinna ona stanowić pośredniego wsparcia dla poszczególnych państw członkowskich UE w postaci np. pobieranych podatków. Wyjątkowo trudno winić w tym zakresie ustawodawcę, gdyż właściwe przepisy istniały, lecz były błędnie interpretowane. Po drugie, nie wydaje się zasadne ustana-

wianie kolejnych zwolnień podatkowych, których zakres zastosowania powieła już istniejące preferencje. Na przykład w PIT obowiązują co najmniej trzy zwolnienia – art. 21 ust. 1 pkt 46, 136 i 137, które w praktyce dotyczą tego samego, a najszerszy zakres ma zwolnienie z pkt 46, które obowiązuje najdłużej z nich.

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., 2013, *PIT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt IBPBII/1/415-69/09/BJ.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt IBPBII/1/415-360/11/MK.
- Interpretacja nr DD6-8213-8/06/DZ/412 Ministra Finansów, Dz. Urz. MF 2006/12/90.
- Kosikowski C., 2008, *Prawo Finansowe w Unii Europejskiej*, Branta, Warszawa.
- Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju, 2014, *Jakie cele będą najważniejsze do osiągnięcia dzięki wsparciu z polityki spójności w latach 2014-2020 według umowy partnerstwa czy poszczególnych programów operacyjnych?*, <http://www.mir.gov.pl> (02.05.2014).
- Muszyński M., Harasimiuk D., Kozak M., 2012, *Unia Europejska. Instytucje, polityki, prawo*, Łazarzski, Warszawa.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1084/2006, Dz. Urz. UE L 347.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE 2012 C 326/01.
- Traktat o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE 2012 C 326/01.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2012, poz. 361, ze zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397, ze zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2013, poz. 885, ze zm.
- Wyrok NSA z 24 sierpnia 1999 r., sygn. akt SA/Bk 605/98, LEX nr 59030.
- Wyrok NSA z 24 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 397/05, LEX nr 222357.
- Wyrok NSA z 4 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1788/09, LEX nr 818679.
- Wyrok WSA z 8 lutego 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1804/07, LEX nr 464193.

TAXATION OF THE FINANCIAL ASSISTANCE FROM THE COHESION FUND

Summary: The subject of this paper is taxation of the financial assistance from the Cohesion Fund. The author analysed Personal Income Tax and Corporate Income Tax and concluded that regulations on these two taxes contain meaningful tax preferences in that field.

Keywords: Cohesion Fund, tax, PIT, CIT.