

# O bezpośrednim wpływie na cenę towarów lub usług, czyli kiedy dotacja, subwencja lub dopłata wchodzi do podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług

## About direct affect on the price of goods or services that is, when grant, subsidy or surcharge are included in the taxable amount in tax on goods and services

Patryk Stankiewicz

Student prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Wiktor Ołdak

Student prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych  
ORCID: 0009-0005-4587-6473

### Streszczenie

W artykule autorzy zbadali, kiedy otrzymana przez podatnika kwota będąca dotacją, subwencją bądź dopłatą o podobnym charakterze jest wliczana do podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. W tym celu najpierw scharakteryzowali pojęcia dotacji, subwencji i dopłaty na gruncie art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>. W dalszej kolejności przeanalizowali, jak w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz polskich sądów administracyjnych rozumiane jest pojęcie „bezpośredniego wpływu na cenę”, by określić kryteria, według których należy oceniać, czy taki wpływ wywiera dana dotacja, subwencja lub dopłata otrzymana przez podatnika na cenę dostarczanych przez niego towarów lub usług.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, VAT, podstawa opodatkowania, dotacja, subwencja, dopłata o podobnym charakterze, bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

### Abstract

In the article, the authors examined when an amount received by a taxable person that has the character of grant, subsidy or similar surcharge VAT will be included in taxable amount in tax on goods and services. For this purpose, the terms of grant, subsidy and surcharge on the grounds of Article 29a (1) of the VAT Act were first characterised. Next, the notion of “direct affect on the price” was analysed in the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and Polish administrative courts in order to determine the criteria to assess whether a particular grant, subsidy or surcharge received by taxable person has a direct affect on the price of goods or services supplied by a taxable person.

Keywords: tax on goods and services, value added tax, VAT, taxable amount, grants, subsidies, similar surcharge, direct affect on the price of goods or services supplied by a taxable person.

### 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Podstawa opodatkowania to podstawowy element konstrukcyjny podatku, bez którego żaden podatek nie mógłby spełniać swoich funkcji, w szczególności funkcji fiskalnej. Stanowi ona wartościowe lub ilościowe ujęcie przedmiotu podatku. Można zatem powiedzieć, że podstawa opodatkowania jest doprecyzowaniem przedmiotu opodatkowania.

Zastosowanie do podstawy opodatkowania, obliczonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego, odpowiedniej stawki podatkowej pozwala zaś na wyliczenie wysokości podatku do zapłaty przez podatnika.

Każdy podatek posiada odrębną regulację podstawy opodatkowania i sposobu jej ustalania, ściśle związaną z przedmiotem danego podatku. Nie inaczej jest w przypadku podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, dla którego podstawowym przepisem w

tym zakresie jest art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w myśl którego: „**Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika**”.

Przytoczona regulacja ujmuje podstawę opodatkowania w VAT w ten sposób, że stanowi ją wszystko, co stanowi zapłatę za towar lub usługę, a jednocześnie zastrzega wyraźnie, że do podstawy opodatkowania zalicza się także otrzymane przez podatnika dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę dostarczanego przez podatnika towaru lub świadczonej przez niego usługi.

Kiedy zatem podatnik otrzymuje pewną kwotę, która jednocześnie nie stanowi zapłaty od nabywcy towaru czy też usługi, może ona być wliczana do podstawy opodatkowania, nawet jeżeli jest dotacją, subwencją lub dopłatą o podobnym charakterze, o ile tylko ma bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych przez podatnika lub świadczonych przez niego usług.

## 2. POJĘCIA DOTACJI, SUBWENCJI I INNEJ DOPLĄTY O PODOBNYM CHARAKTERZE

Pojęcia „dotacji” i „subwencji” nie są obce obecnie obowiązującemu prawu, szczególnie ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup>. Zgodnie z art. 124 ust. 1 pkt 1 tej ustawy stanowią one jedną z grup wydatków z budżetu państwa.

Dotacja zdefiniowana została w art. 126 przywołanej ustawy, w myśl którego: „**Dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych**”.

Dotacje są więc środkami publicznymi, które podlegają szczególnym zasadom rozliczania i przeznaczone są na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Dodatkowo wyróżnia się dotacje celowe, dotacje przedmiotowe i dotacje podmiotowe. Z przepisów art. 127 i nast. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. wynika, że dotacje celowe przeznaczane są wyłącznie na finansowanie zadania wskazanego przez podmiot udzielający dotacji, dotacje przedmiotowe – na dopłaty do określonych usług lub wyrobów (przy czym zgodnie z art. 130 ust. 1 dotacje przedmiotowe powinny być kalkulowane według stawek jednostkowych), a dotacje podmiotowe stanowią finansowe zasilenie konkretnej jednostki bez określenia szczegółowo ich przeznaczenia.

Subwencja nie posiada definicji legalnej. Niemniej wskazać można, że w art. 112 ust. 1 pkt 3, 3a i 6 powyższej ustawy wyróżnia się subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, subwencje dla podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki oraz subwencje dla partii politycznych.

**Subwencję ogólną dla jednostek samorządu terytorialnego definiuje się w doktrynie prawa jako bezzwrotny, nieodpłatny rodzaj środków transferowanych z budżetu państwa do budżetów samorządowych, o których przeznaczeniu decydują samodzielnie organy samorządowe**<sup>4</sup>.

Inna dopłata o charakterze podobnym do dotacji lub subwencji, co z uwagi na zastosowany mechanizm prawodawczy nie powinno dziwić, nie posiada definicji legalnej. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego PWN* „dopłata” to „dopłacenie do czegoś”, „suma, którą się dopłaca”<sup>5</sup>. Dodatkowo dopłata, aby była wliczana do podstawy opodatkowania w VAT, ma mieć charakter podobny do dotacji lub subwencji, w związku z czym stwierdzić należy, że dopłata stanowi najpojemniejszą kategorię z trzech omawianych pojęć. **Nie musi bowiem, co naturalne, posiadać wszystkich cech dotacji lub subwencji, gdyż wtedy byłaby jedną z nich, ale powinna wykazywać pewne cechy wspólne, pozwalające na stwierdzenie podobieństwa do nich. Jednocześnie ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie przesądza, które z cech dotacji lub subwencji taka dopłata ma posiadać ani ile z tych cech ma posiadać, ani wreszcie w jakim natężeniu cechy te muszą być obecne, aby móc stwierdzić owo podobieństwo, toteż skonstatować należy, że jest to kwestia ocenna, wymagająca każdorazowo szczegółowego rozważania na gruncie poszczególnych stanów faktycznych.**

## 3. ANALIZA ORZECZNICTWA, W KTÓRYM STWIERDZONO BRAK BEZPOŚREDNIEGO WPŁYWU DOTACJI, SUBWENCJI LUB DOPLĄTY NA CENĘ

Jeśli chodzi o analizę kwestii wywierania przez dotację, subwencję lub dopłatę bezpośredniego wpływu na cenę towarów dostarczanych przez podatnika, w pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, że przepis art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest wynikiem transpozycji do tej ustawy art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>6</sup>, zgodnie z którym: „W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, 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”. W związku z powyższym, w celu dokonania interpretacji ww. przepisu prawa polskiego, pomocne będzie sięgnięcie do wykładni art. 73 wspomnianej dyrektywy, zawartej w orzeczeniach TSUE.

Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 7 listopada 2018 r.<sup>7</sup>, najpełniejszej interpretacji tego przepisu TSUE dokonał w wyroku z dnia 22 listopada 2001 r.<sup>8</sup> Orzeczenie to nie zostało opublikowane w języku polskim. TSUE nawiązuje natomiast do jego treści także w innych orzeczeniach, np. z dnia 15 lipca 2004 r.<sup>9</sup>, które jest dostępne również w języku polskim. Powyższe orzeczenia odnoszą się co prawda do art. 11 część A ust. 1 lit. a nieobowiązującej już szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymia-

ru podatku (77/388/EWG)<sup>10</sup>, lecz brzmienie obecnie obowiązującego art. 73 dyrektywy 2006/112/WE nawiązuje do jego treści, w związku z tym poczynioną przez TSUE wykładnię dotyczącą art. 11 część A ust. 1 lit. a należy uznać za aktualną także w obecnym stanie prawnym.

W wyroku w sprawie Komisja v. Szwecja TSUE rozpatrywał m.in. kwestię opodatkowania czynności, jaką jest transakcja sprzedaży suszu paszowego przez przedsiębiorstwa przetwórcze na rzecz nabywców, w sytuacji, w której przedsiębiorstwa te otrzymały pomoc na podstawie nieobowiązującego już rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 z dnia 21 lutego 1995 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego<sup>11</sup> w postaci płatności oznaczonej kwoty przypadającej na każdą tonę suszu paszowego, która opuściła przedsiębiorstwo przetwórcze. Podkreślenia wymaga, że warunki wypłaty pomocy, określone przez przywołane rozporządzenie, były następujące:

- 1) susz paszowy musiał opuścić zakład przetwórczy,
- 2) miał odpowiadać pewnym wymaganiom jakościowym oraz
- 3) została przekroczone lub nie maksymalna ilość gwarantowana.

Wymogiem natomiast nie było dokonanie przez przedsiębiorstwo przetwórcze transakcji podlegającej opodatkowaniu, takiej jak sprzedaż suszu paszowego.

Analizowany przez TSUE problem prawny polegał więc na określeniu, czy do podstawy opodatkowania w związku z czynnością sprzedaży suszu paszowego powinna być włączona kwota przyznanej pomocy na podstawie ww. rozporządzenia, a co za tym idzie, czy pomoc ta stanowi subwencję<sup>12</sup> bezpośrednio związaną z ceną sprzedaży w tejże transakcji.

TSUE zwrócił uwagę na cel omawianego przepisu poprzez wskazanie, że:

„31 [...] zmierza [on] do obciążenia podatkiem VAT całej wartości towarów lub usług, a przez to do uniknięcia zmniejszenia przychodu z podatku na skutek przyznania subwencji.

32 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, stosuje się on, gdy subwencja jest bezpośrednio związana z ceną danej transakcji.

**33 Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna przede wszystkim być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencjonowanemu po to, by dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę [podkreślenie – P.S., W.O.]<sup>13</sup>.**

W dalszej części przywołanego wyroku TSUE podkreśla znaczenie bezpośredniego związku subwencji z ceną, a także opisuje, w jaki sposób należy zbadać istnienie lub nie owego związku: „[...] należy zbadać, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezbędne jest bowiem, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby zatem element determinujący ceny, jakiej ten ostatni żąda. Należy zatem zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji [podkreślenie – P.S., W.O.]<sup>14</sup>.

Dodatkowo TSUE podkreślił w omawianym orzeczeniu, że „w pojęciu «subwencji związane bezpośrednio z ceną» w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy mieszczą się jedynie te subwencje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawy towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczącego usługi (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 8)<sup>15</sup>.

Przy czym zdaniem autorów w tłumaczeniu na język polski cytowanego fragmentu wyroku, udostępnionym w Bazie aktów prawnych Unii Europejskiej EUR-Lex, popełniono błąd, gdyż fragment: „oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczącego usługi” w wersji angielskiej (opublikowanej również w tej bazie) brzmi następująco: „which are paid by a third party to the seller or supplier”<sup>16</sup>. Z powyższego wynika zatem, że subwencje mają być przyznane przez osobę trzecią sprzedawcy lub świadczącemu usługi, a nie odwrotnie, jak w przywołanym tłumaczeniu.

W omawianej sprawie TSUE rozstrzygnął w zakresie pomocy następująco:

„41 W istocie nie jest ona przyznawana w tym konkretnie celu, aby przedsiębiorstwo przetwórcze dostarczało susz paszowy nabywcy.

42 [...] Jest również bezsporne, że celem systemu pomocy jest, z jednej strony, nakłonienie do produkcji wewnątrz Wspólnoty, mimo wyższych niż na rynku światowym kosztów produkcji, celem zapewnienia wewnętrznego źródła zaopatrzenia, a z drugiej strony produkcja suszu paszowego o dobrej jakości. [...]

43 W tej sytuacji nie wydaje się, by system pomocy był systemem promocji spożycia. Nie ma on na celu zachęcenia osób trzecich do kupowania suszu paszowego ze względu na cenę, która dzięki pomocy będzie niższa w stosunku do rynku światowego, a więc sytuacji, w której podstawa opodatkowania podatkiem VAT, ograniczając się do zapłaconej ceny, nie odpowiadałaby całej wartości dostarczonego towaru”<sup>17</sup>.

Należy zwrócić także uwagę, że samo istnienie wpływu dopłaty na cenę transakcji nie jest wystarczającą przesłanką do stwierdzenia, że taka dopłata stanowi element podstawy opodatkowania. Ma to oparcie w wyroku TSUE w sprawie Office des produits wallons, którego treść przytoczona została w komentarzu do dyrektywy 2006/112/WE pod redakcją Krzysztofa Sachsa i Romana Namysłowskiego w następujący sposób: „**Trybunał wskazał, że sam fakt, iż dofinansowanie wpływa na ostateczną cenę świadczenia, nie ma znaczenia dla uznania, czy powinno ono zwiększyć podstawę opodatkowania, gdyż w praktyce prawie zawsze dofinansowanie działalności podatnika wpływa w jakiś sposób na poziom stosowanych przez niego cen. Elementem istotnym, wpływającym na ewentualne objęcie dofinansowania definicją podstawy opodatkowania, jest natomiast stwierdzenie, czy dotacje są dokonywane w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług. W takim przypadku można stwierdzić, że otrzymane subwencje stanowią element zapłaty dla podatnika [podkreślenie – P.S., W.O.]<sup>18</sup>.**

Na gruncie polskiego prawa jako istotny należy przywołać wyrok NSA z dnia 7 listopada 2018 r.<sup>19</sup>, w którym skład orzekający rozpatrywał sprawę wynikłą z pytania zadanego we

wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny będący przedmiotem rozważań NSA był następujący: spółka, w której właścicielem 100% udziałów jest miasto, wykonuje zgodnie z podpisaną umową zadanie własne gminy w zakresie świadczenia usług przewozowych w autobusowej komunikacji miejskiej. Spółka uprawniona jest do uzyskiwania przychodów ze sprzedaży biletów za świadczoną usługę przewozową. Nie ma ona jednak wpływu na ustalenie wysokości ceny za przejazd (nie ma także wpływu na wysokość zwolnień z odpłatności za przejazdy), która jest ustanawiana uchwałą rady miasta. Przychody uzyskiwane z prowadzonej przez spółkę działalności nie były wystarczające na pokrycie kosztów działalności polegającej na świadczeniu usług przewozowych. W związku z powyższym spółka otrzymuje rekompensatę stanowiącą różnicę między kosztami faktycznie poniesionymi, które są związane z realizacją przez nią usług przewozowych (powiększonych o rozsądny zysk), a przychodami osiągniętymi w związku z realizacją tych usług. Przedmiotem rozstrzygnięcia NSA stało się m.in. pytanie, czy rekompensata za świadczenie usług przewozowych podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Sąd za punkt wyjścia do rozstrzygnięcia przyjął przedstawienie wykładni zaprezentowanej w powyższych orzeczeniach TSUE w sprawie Komisja v. Szwecja i w sprawie Office des produits wallons, a następnie podkreślił, że: „[...] **dotacje mające na celu dofinansowanie ogólnych kosztów działalności, nie dające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a więc nieuzależnione od ilości i wartości dostarczanych towarów lub świadczonych usług, nie wchodzą do podstawy opodatkowania, o której mowa w tym przepisie. Nie mają one bowiem bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług** [podkreślenie – P.S., W.O.]”<sup>20</sup>.

W dalszej części orzeczenia NSA wskazał, że: „Celem rekompensat przyznawanych na podstawie art. 50 ust. 2 u.p.t.z.<sup>21</sup> ma być, stosownie do art. 52 tej ustawy, przede wszystkim pokrycie strat związanych z tego rodzaju działalnością (ewentualnie uzyskanie rozsądnego zysku) i umożliwienie jej prowadzenia w tego rodzaju sytuacji. Także sposób przyznania tych rekompensat, wynikający z przepisów rozdziału 6 u.p.t.z. wskazuje, że stanowią one dopłatę o charakterze podmiotowym związaną z kosztami funkcjonowania Spółki w zakresie w jakim świadczy przewozy o charakterze użyteczności publicznej, a nie z cenami usług przewozowych, na które rekompensata nie oddziałuje”<sup>22</sup>.

W analogicznych sprawach NSA przyjmował tożsame rozumienie omawianego przepisu ustawy z dnia 11 marca 2004 r.<sup>23</sup>, np. w wyroku z dnia 12 października 2021 r. stwierdził, że: „**Kluczowa dla uznania kwoty otrzymanego przez podatnika dofinansowania za składnik podstawy opodatkowania z tytułu dokonanej dostawy towarów lub świadczenia usług jest bowiem możliwość jednoznacznego przyporządkowania kwoty dofinansowania do konkretnej transakcji. Z okoliczności faktycznych transakcji musi wynikać, że dofinansowanie zostało udzielone przez podmiot trzeci jako część wynagrodzenia podatnika z tytułu konkretnej transakcji. W przypadku gdy taki bezpośredni związek nie istnieje należy uznać, że otrzymane**

**przez podatnika dofinansowanie prowadzonej przez niego działalności nie powinno być uwzględniane w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, nawet, jeśli dzięki opodatkowaniu efektywnie podatek jest w stanie obniżyć cenę oferowanych towarów lub usług** [podkreślenie – P.S., W.O.] [...]”.

[...] rekompensaty za świadczone usługi transportu zbiorowego nie mogą być uznane za dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której mowa art. 29a ust. 1 u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez spółkę (ceny za bilety). Celem rekompensat ma być przede wszystkim pokrycie strat związanych z tego rodzaju działalnością (ewentualnie uzyskanie rozsądnego zysku) i umożliwienie jej prowadzenia w tego rodzaju sytuacji. Także sposób przyznania tych rekompensat wskazuje, że stanowią one dopłatę o charakterze podmiotowym związaną z kosztami funkcjonowania spółki w zakresie, w jakim świadczy przewozy o charakterze użyteczności publicznej, a nie z cenami usług przewozowych, na które rekompensata nie oddziałuje”<sup>24</sup>.

Warto także przywołać wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2023 r.<sup>25</sup>, odnoszący się do podobnego stanu faktycznego, co cytowany wyżej. Sąd podtrzymał w nim dotychczasową interpretację art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a ponadto nie przychylił się do wniosku Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o skierowanie do TSUE pytania prejudycjalnego: „Czy art. 73 dyrektywy VAT [tj. dyrektywy 2006/112/WE – przyp. red.] należy interpretować w ten sposób, że wyliczana przez jednostkę samorządu terytorialnego rekompensata z tytułu świadczenia przez podmiot usług transportu publicznego, umożliwiająca przewóz pasażerów, wyliczona według wozokilometrów, stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług transportowych i tym samym wchodzi w zakres opodatkowania podatkiem VAT”<sup>26</sup>.

NSA stwierdził, że wykładnia art. 73 dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w rozpatrywanej sprawie nie budziła wątpliwości wymagających skierowania do TSUE pytania prejudycjalnego.

#### 4. ANALIZA ORZECZNICTWA, W KTÓRYM STWIERDZONO BEZPOŚREDNI WPŁYW DOTACJI, SUBWENCJI LUB DOPLATY NA CENĘ

Dla dokonania pełnej wykładni analizowanej kwestii konieczne jest również odniesienie się do orzecznictwa, w którym uznano, że w danych okolicznościach doszło do ziszczenia się przesłanki bezpośredniego wpływu dopłaty (także subwencji lub dotacji) na cenę transakcji.

W tym miejscu należy przywołać wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r.<sup>27</sup>, w którym skład orzekający badał, czy otrzymane przez podmiot dofinansowanie na realizację projektu w ramach umowy z Polską Agencją Rozwoju Przedsiębiorczości, którego celem było udzielenie wsparcia szkoleniowego i doradczego na rzecz mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, uznać trzeba za element podstawy opodatkowania obok ceny danej usługi szkoleniowej. Dofinansowanie miało obejmować 90%, a wkład własny – 10% wydatków kwalifikowalnych z budżetu. NSA przychylił się do utrwalonej interpretacji art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., odniósł się do wykładni zapre-

zentowanej w przywołanych wcześniej orzeczeniach TSUE i wskazał, że: „Dla określenia, czy dane dotacje mają czy też nie bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług, a co za tym idzie – czy podlegają opodatkowaniu, istotne są zatem szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania”<sup>28</sup>.

W konsekwencji NSA uznał, że: „Z przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej okoliczności wynikało, że dofinansowanie przyznane zostało na ściśle określone świadczenie, tj. usługę szkoleniową i doradczą, której wykonanie ma przynieść określone rezultaty na rzecz konkretnej grupy odbiorców. Poprzez sfinansowanie części kosztów ww. usług (które określały wartość tego świadczenia) przedsiębiorca nie płacił pełnej kwoty należnej. W konsekwencji cena wskazanej usługi dla jej nabywcy, po uwzględnieniu otrzymanej dotacji, była niższa niż gdyby tego dofinansowania nie było i w tym przypadku stanowiła 10% wydatków kwalifikowanych. W konsekwencji otrzymana dotacja miała bezpośredni wpływ na cenę. Tym samym wystąpił tutaj związek przyczynowy pomiędzy świadczonym doradztwem, tj. poniesionymi z tego tytułu kosztami, a otrzymaną dotacją.

W związku z powyższym otrzymywana dotacja w istocie w sposób zindywidualizowany i policzalny związana jest z wartością danego świadczenia, a więc jego ceną, ustaloną w tym przypadku, na poziomie poniesionych kosztów, bowiem możliwe jest zidentyfikowanie ekonomicznej i bezpośredniej zależności pomiędzy dotacją, a ostateczną wartością (ceną) wykonanej usługi”<sup>29</sup>.

Jako kolejne warto przytoczyć orzeczenie NSA z dnia 31 lipca 2020 r.<sup>30</sup>, w którym rozpatrywana była sprawa projektu realizowanego przez gminę, polegającego na usuwaniu azbestu z posesji mieszkańców gminy. W tym celu gmina nabyła usługi od przedsiębiorcy zajmującego się usuwaniem tego typu odpadów. Finansowanie tego projektu z kolei opierało się na dotacji otrzymanej przez gminę od Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (WFOŚiGW), w wysokości 85% kosztów związanych z usługą usunięcia azbestu. Pozostałe 15% pokrywała gmina, w związku z czym koszty tejsze usługi nie były ponoszone w żadnym stopniu przez mieszkańców gminy.

NSA wskazał, że zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. gmina przez zawarcie umowy o wykonawstwo usługi z podmiotem trzecim weszła w rolę podmiotu świadczącego usługi. Skoro nabyła usługę we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, w pierw traktowana jest jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tejsze usługi. W związku z powyższym powstało pytanie, czy dotacja w wysokości 85% otrzymana od WFOŚiGW powiększy podstawę opodatkowania omawianej usługi.

Rozstrzygnięcie NSA w tej sprawie było następujące: „W rozpatrywanej sprawie projekt będzie finansowany przez gminę ze środków WFOŚiGW [...] jako kosztów kwalifikowanych, bezkosztowo dla finalnego uczestnika projektu. Udzielona dotacja jest więc dofinansowaniem przeznaczonym na pokrycie kosztów związanych z realizacją projektu. Nie jest zatem przeznaczona ogólnie na pokrycie kosztów działalności gminy, ale na pokrycie wydatków na zakup usługi zdjęcia azbestu z posesji konkretnych, zindywidualizowanych klientów, a jej celem jest obniżenie

ceny usługi [podkreślenie – P.S., W.O.]. Występuje zatem bezpośredni związek między usunięciem azbestu a otrzymaną dotacją. Z uwagi na powyższe, należy przyjąć, że w sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której występują skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie, a dotacja przeznaczona na dofinansowanie projektu ma charakter cenotwórczy. Otrzymane przez Gminę środki nie będą mogły być przeznaczone na jej ogólną działalność, ale tylko i wyłącznie na określone działanie, tj. wykonanie konkretnej usługi na konkretnej nieruchomości należącej do konkretnego podmiotu. W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego, należy przychylić się do stanowiska organu, że uzyskane przez skarżącą dofinansowanie jest bezpośrednio związane z finansowaniem konkretnych usług i ma bezpośredni wpływ na ich cenę, którą tylko w 15% pokryje Gmina. Skoro ostateczny odbiorca usługi nie musi za nią płacić z powodu przyznanego dofinansowania, to należy stwierdzić, że dofinansowanie to bezpośrednio wpływa na cenę świadczonej usługi, gdyż pozwala usługobiorcy korzystać z niej za darmo. Zgodzić się zatem należy z organem, że otrzymana przez Gminę dotacja powinna zwiększać podstawę opodatkowania, skoro będzie miała bezpośredni wpływ na świadczoną na rzecz mieszkańców cenę usługi”<sup>31</sup>.

## 5. PODSUMOWANIE

**Biorąc pod uwagę dotychczasowe rozważania, dla zakwalifikowania dotacji, subwencji lub dopłaty jako elementu podstawy opodatkowania w myśl art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. konieczne jest w pierwszej kolejności stwierdzenie, że otrzymana przez podatnika kwota ma charakter dotacji, subwencji lub dopłaty o podobnym charakterze, a także występowanie bezpośredniego związku takiej dotacji, subwencji lub dopłaty z ceną sprzedaży (dostawy towaru czy też świadczonej usługi) na rzecz nabywcy. Z kolei bezpośredni związek rozumieć należy w ten sposób, że:**

- 1) **dotacja, subwencja lub dopłata stanowi część wynagrodzenia za dostawę towaru lub świadczoną usługę, a co za tym idzie – celem przyznania takiej dotacji, subwencji lub dopłaty musi być sfinansowanie konkretnej dostawy towaru lub konkretnej usługi (związek dotacji, subwencji lub dopłaty z wykonaniem określonej dostawy lub usługi);**
- 2) **nabywcy towaru lub usługobiorcy czerpią korzyści z otrzymanej przez beneficjenta dotacji, subwencji lub dopłaty z uwagi na niższą cenę towaru lub usługi, stanowiącą efekt otrzymanej dotacji, subwencji lub dopłaty.**

**Przy czym dla ustalenia, czy takowy bezpośredni związek występuje, istotna jest ocena warunków przyznania dotacji, subwencji lub dopłaty. To one właśnie pozwalają na określenie celu realizowanego przez wypłatę tych środków.**

### Bibliografia

#### Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2023.  
 Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.  
*Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008.

Kornberger-Sokołowska E., 4.4. *Subwencje ogólne dla j.s.t.*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.

Lewkowicz K., *Zasady konstrukcji racjonalnego systemu podatkowego*, Białystok 2003, <http://hdl.handle.net/11320/14369>, dostęp: 13.10.2023.

Namysłowski R., Kapczuk A., Niedziółka B., w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008.

Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: *Prawo daninowe (System prawa finansowego, t. 3)*, red. L. Etel, Warszawa 2019.

*Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Boroszowski, Warszawa 2020.

#### Źródła internetowe

*Dopłata*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/doplata.html>, dostęp: 27.07.2023.

#### Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Rozporządzenie Rady (WE) nr 603/95 z dnia 21 lutego 1995 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego, Dz. Urz. WE L 63 z 21.03.1995, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 17, s. 177.

Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1343 ze zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.

#### Orzecznictwo

Judgment of the Court (Second Chamber) of 15 July 2004. Commission of the European Communities v Kingdom of Sweden, Case C-463/02, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0463>, dostęp: 12.10.2023.

Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2018 r., I FSK 1072/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/205D8B3B25>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2018 r., I FSK 1692/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/864E5E32C7>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 12 października 2021 r., I FSK 1247/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2306DA4F1>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2021 r., I FSK 1629/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1ACB3F44A3>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 15 października 2020 r., I FSK 706/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F9682EDA52>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r., I FSK 1612/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9C3C19C2A6>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2021 r., I FSK 1598/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F3BE6CB925>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2021 r., I FSK 813/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/OA8B4478A8>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2023 r., I FSK 2264/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/71DF666148>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2021 r., I FSK 445/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7485034029>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., I FSK 1673/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3B215C97B6>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 31 lipca 2020 r., I FSK 1988/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/696AF0FB3C>, dostęp: 27.03.2023.

Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-463/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Szwecji, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0463>, dostęp: 27.07.2023.

Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A62000CJ0184> (wer. ang.), dostęp: 27.07.2023.

#### Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 2 Dalej także: VAT. VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- 4 E. Kornberger-Sokołowska, 4.4. *Subwencje ogólne dla j.s.t.*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- 5 *Dopłata*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/doplata.html>, dostęp: 27.07.2023.
- 6 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 7 I FSK 1692/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/864E5E32C7>, dostęp: 27.07.2023.
- 8 Wyrok w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A62000CJ0184> (wer. ang.), dostęp: 27.07.2023, dalej: wyrok w sprawie Office des produits wallons.
- 9 Wyrok w sprawie C-463/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Szwecji, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0463>, dostęp: 27.07.2023, dalej: wyrok w sprawie Komisja v. Szwecja.
- 10 Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, dalej: szósta dyrektywa.
- 11 Dz. Urz. WE L 63 z 21.03.1995, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 17, s. 177.
- 12 Kwota ta nie ma charakteru subwencji w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., ale właśnie tego pojęcia używa się w szóstej dyrektywie i w polskiej wersji językowej wyroku.
- 13 Wyrok w sprawie Komisja v. Szwecja, dok. cyt., pkt 31-33.
- 14 Tamże, pkt 34.
- 15 Tamże, pkt 36.
- 16 Zob. Judgment of the Court (Second Chamber) of 15 July 2004. Commission of the European Communities v Kingdom of Sweden, Case C-463/02, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0463>, dostęp: 12.10.2023, pkt 36.
- 17 Wyrok w sprawie Komisja v. Szwecja, dok. cyt., pkt 41-43.
- 18 R. Namysłowski, A. Kapczuk, B. Niedziółka, w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, art. 73.
- 19 I FSK 1692/16, dok. cyt.
- 20 Tamże.
- 21 Tj. ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1343 ze zm. – przyp. red.
- 22 I FSK 1692/16, dok. cyt.
- 23 Zob. także wyroki NSA:
  - 1) z dnia 7 listopada 2018 r., I FSK 1072/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/205D8B3B25>, dostęp: 27.07.2023;
  - 2) z dnia 30 stycznia 2019 r., I FSK 1673/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3B215C97B6>, dostęp: 27.07.2023;
  - 3) z dnia 15 października 2020 r., I FSK 706/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F9682EDA52>, dostęp: 27.07.2023;
  - 4) z dnia 27 maja 2021 r., I FSK 445/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7485034029>, dostęp: 27.07.2023;
  - 5) z dnia 15 czerwca 2021 r., I FSK 1629/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1ACB3F44A3>, dostęp: 27.07.2023;
  - 6) z dnia 21 czerwca 2021 r., I FSK 1598/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F3BE6CB925>, dostęp: 27.07.2023;
  - 7) z dnia 22 czerwca 2021 r., I FSK 813/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/OA8B4478A8>, dostęp: 27.07.2023.
- 24 I FSK 1247/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2306DA4F1>, dostęp: 27.07.2023.
- 25 I FSK 2264/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/71DF666148>, dostęp: 27.07.2023.
- 26 Tamże.
- 27 I FSK 1612/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9C3C19C2A6>, dostęp: 27.07.2023.
- 28 Tamże.
- 29 Tamże.
- 30 I FSK 1988/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/696AF0FB3C>, dostęp: 27.03.2023.
- 31 Tamże.