



Paweł Małecki

Dotacje w prawie podatkowym

Dokumentacja i rozliczanie



ABC

a Wolters Kluwer business

Paweł Małecki

Dotacje w prawie podatkowym

Dokumentacja i rozliczanie



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

Stan prawny na 30 września 2011 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Łamanie
JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumiel, Stanisław Drzewiecki

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN: 978-83-264-1584-5

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	11
Rozdział 1	
Dotacje w podatku dochodowym od osób fizycznych.....	15
1.1. Wyłączenia z przychodów otrzymanych dotacji	16
1.2. Zwolnienia z opodatkowania otrzymywanych dotacji i innych środków pomocowych.....	19
1.2.1. Zwolnienia z opodatkowania dochodów otrzymanych od rządów państw obcych i zagranicznych organizacji.....	19
1.2.2. Dochody uzyskane z instytucji Unii Europejskiej i Europejskiego Banku Inwestycyjnego, do których mają zastosowanie przepisy rozporządzenia nr 260/68	36
1.2.3. Dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD)	37
1.2.4. Kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa	37
1.2.5. Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia lub świadczenia częściowo odpłatne, otrzymane na cele związane z działalnością rolniczą	39
1.2.6. Dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów	40
1.2.7. Dopłaty do oprocentowania kredytów preferencyjnych stosowane na podstawie ustawy z dnia 8 września 2006 r. o finansowym wsparciu rodzin i innych osób w nabywaniu własnego mieszkania	40

1.2.8.	Dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.....	42
1.2.9.	Płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców.....	46
1.2.10.	Środki finansowe otrzymane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych	48

Rozdział 2

Dotacje w podatku dochodowym od osób prawnych i towarzyszące im zwolnienia.....50

2.1.	Wyłączenia z przychodów otrzymywanych dotacji.....	50
2.2.	Zwolnienia z podatku dochodowego	52
2.2.1.	Dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD).....	52
2.2.2.	Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych	53
2.2.3.	Zwolnienia z opodatkowania dochodów otrzymanych od rządów państw obcych i zagranicznych organizacji.....	59
2.2.4.	Odsetki od dochodów lub środków stanowiących pomoc międzynarodową lokowanych na bankowych rachunkach terminowych.....	62
2.2.5.	Dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów	64
2.2.6.	Dotacje celowe z budżetu państwa, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, otrzymane przez Krajowy Fundusz Kapitałowy	65

2.2.7.	Dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach.....	66
2.2.8.	Kwoty otrzymane od agencji rządowych.....	69
2.2.9.	Płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego.....	71
2.2.10.	Środki finansowe otrzymane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych	72

Rozdział 3

Zwolnienie dotacji z podatku dochodowego – podsumowanie.....	74
---	-----------

Rozdział 4

Dotacje a koszty uzyskania przychodów	81
4.1. Amortyzacja środków trwałych sfinansowanych dotacją	81
4.2. Sprzedaż środka trwałego sfinansowanego dotacją.....	90
4.3. Wydatki finansowane dotacją niestanowiące środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych	93
4.3.1. Rozliczanie kosztów proporcją	94
4.3.2. Strata w działalności a dotacja.....	94
4.3.3. Dotacje dla bezrobotnych rozpoczynających działalność gospodarczą... ..	95
4.3.4. Dotacje do przedszkola.....	96
4.4. Moment otrzymania dotacji a koszt uzyskania przychodu	96
4.5. Koszty poniesione w celu uzyskania dotacji unijnych.....	100
4.6. Podatek VAT jako koszt uzyskania przychodów	102
4.7. Podsumowanie – dotacje w systemie podatków dochodowych.....	103

Rozdział 5

Dotacje w podatku od towarów i usług.....	107
5.1. Podstawa opodatkowania i obowiązek podatkowy.....	107
5.2. Podatek VAT naliczony i prawo do odliczenia.....	111
5.3. Dokumenty uprawniające do odliczenia.....	115
5.4. Moment odliczenia.....	122
5.5. Warunki uzyskania zwrotu na rachunek bankowy.....	123

5.6. Ograniczenia w odliczaniu podatku VAT naliczonego zawartego w zakupach finansowanych z funduszy unijnych.....	126
5.7. Rozliczenie otrzymanych dotacji i środków pomocowych przy sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z VAT	143
5.8. Korekty podatku VAT związane z późniejszą sprzedażą, zmianą przeznaczenia środków trwałych finansowanych z funduszy unijnych.....	153
5.9. Towary i usługi finansowane ze środków pomocowych, dla których obniża się stawkę podatku VAT do 0%.....	157
 Rozdział 6	
Księgowanie dotacji z UE przeznaczonych na zakup środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych	160
Spis wykorzystanych aktów prawnych.....	165

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

Dyrektywa 112	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 maja 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
pr. bank.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 z późn. zm.)
u.d.p.	– ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 z późn. zm.)
u.f.w.r.	– ustawa z dnia 8 września 2006 r. o finansowym wsparciu rodzin i innych osób w nabywaniu własnego mieszkania (Dz. U. Nr 183, poz. 1354 z późn. zm.)
u.p.d.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.)
u.p.d.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– 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.)
u.p.t.u.t.d.	– ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 z późn. zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)

Inne

BGK	– Bank Gospodarstwa Krajowego
EFR	– Europejski Fundusz Rybacki

EFRR	– Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego
EFROW	– Europejski Fundusz Rolny Rozwoju Obszarów Wiejskich
EFS	– Europejski Fundusz Społeczny
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
FS	– Fundusz Spójności
GDDKiA	– Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad
IS	– Izba Skarbowa
ISPA	– Przedakcesyjny Instrument Polityki Strukturalnej
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PHARE	– Program Pomocy w Przebudowie Gospodarczej Państw Europy Środkowej i Wschodniej
PNB	– Produkt Narodowy Brutto
SAPARD	– Specjalny Przedakcesyjny Program na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich
SN	– Sąd Najwyższy
US	– Urząd Skarbowy
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZPORR	– Zintegrowany Program Operacyjny Rozwoju Regionalnego

WPROWADZENIE

Różnego rodzaju dotacje, subwencje i dopłaty przysparzają obdarowanemu korzyści finansowych, stanowiąc rodzaj pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

Dotacjami nazywa się wypłacane ze środków publicznych kwoty mające charakter jednostronnego świadczenia na rzecz podmiotów i innych instytucji spoza sektora publicznego oraz mające taki sam charakter przepływy pieniężne między różnymi podmiotami sektora publicznego. Pojęcie „**jednostronne świadczenie**” nie oznacza, że podmiot (instytucja) otrzymujący dotację nie przyjmuje na siebie żadnych obowiązków. Wręcz przeciwnie, przekazanie dotacji zwykle zobowiązuje podmiot dotowany do podjęcia pewnych działań (przedsięwzięć). Istotne jest jednak to, że działania te nie są świadczeniem na rzecz podmiotu udzielającego dotacji. Wyróżniamy dwa zasadnicze rodzaje dotacji: przedmiotowe i podmiotowe.

Dotacją przedmiotową nazywa się dotację udzielaną wszystkim podmiotom wytwarzającym pewien rodzaj towarów lub usług. Cechą charakterystyczną dotacji przedmiotowej jest to, że jej wielkość dla konkretnego podmiotu obliczana jest jako iloczyn wielkości produkcji dotowanego wyrobu (usługi) i jednolitej dla wszystkich producentów stawki dotacji. Dotacje przedmiotowe były (a w pewnym zakresie są również obecnie) instrumentem pozwalającym na stosowanie cen urzędowych, a więc maksymalnych cen ustalanych w drodze administracyjnej. Jest oczywiste, że stosowanie cen urzędowych ma jakikolwiek sens tylko wówczas, gdy ich poziom zostanie ustalony poniżej wielkości, jaka ustaliłaby się na rynku, gdyby nie dokonano administracyjnej ingerencji. Jeśli jednak wprowadzenie ceny urzędowej (zwykle uzasadniane racjami społecznymi) ma nie doprowadzić do zniknięcia tej produkcji (kto chciałby produkować towary lub usługi, na których nie można zarobić?), uzupełnieniem urzędowej regulacji cen muszą być instrumenty zapewniające, że ktoś produkty te będzie wytwarzał. Można to osiągnąć albo nakazując produkcję (co jest rozwiązaniem z zupełnie innej epoki), albo właśnie wprowadzając dotacje przedmiotowe, czyli wyrównując producentom straty wynikające z obowiązku stosowania zaniżonych cen.

Szczególnym i bardzo popularnym rodzajem dotacji są środki finansowe pochodzące z funduszy europejskich. Środki finansowe Unii Europejskiej gromadzone są przez państwa członkowskie i przekazywane do unijnego budżetu. Według prawa środki te stanowią zasoby własne Unii Europejskiej. Środki w budżecie Unii Europejskiej pochodzą z trzech podstawowych źródeł:

- z ceł pobieranych od towarów importowanych z państw, które nie są członkami Unii Europejskiej (tzw. tradycyjne zasoby własne Unii),
- z dochodów z VAT (czyli podatku od wartości dodanej) – jest to określony procent, który dane państwo ma zapłacić Unii od środków pochodzących z podatku VAT,
- ze środków uzależnionych od dochodu narodowego każdego z państw członkowskich – każde państwo płaci 0,73% swojego Produktu Narodowego Brutto (PNB) do budżetu Unii. Jest to obecnie największe źródło środków finansowych Unii Europejskiej.

Unia przeznacza uzyskiwane środki przede wszystkim na realizację wspólnej polityki rolnej (w tym rybactwa i rybołówstwa), a także polityki spójności, które mają pomóc w podniesieniu konkurencyjności Unii Europejskiej oraz wpłynąć pozytywnie na rozwój m.in. rolnictwa, kultury, infrastruktury, szkolnictwa, wymiaru bezpieczeństwa. Z budżetu finansowane są również koszty administracyjne utrzymania instytucji Unii Europejskiej oraz pomoc humanitarna i rozwojowa dla krajów spoza Unii Europejskiej. Poniższy wykres przedstawia te dziedziny, na które obecnie wydawane są unijne pieniądze. W aktualnym okresie programowania 2007–2013 po raz pierwszy w historii Unii Europejskiej mamy do czynienia z sytuacją, w której środki na wsparcie konkurencyjności i spójności przewyższają fundusze na rolnictwo i rozwój obszarów wiejskich.

Dotacja, którą może otrzymać przedsiębiorca, gmina, szkoła, organizacja pozarządowa itp., nie pochodzi w całości ze środków Unii Europejskiej, lecz częściowo finansowana jest ze środków krajowych. Jest to zgodne z jedną z zasad polityki spójności, a mianowicie z zasadą dodatkowości. W praktyce zasada ta oznacza, że władze krajowe muszą wydać rocznie około 1% PKB na współfinansowanie 3,5–4% PKB pochodzących z Unii Europejskiej (czyli na każdą złotówkę dotacji wydaną przez władze krajowe przypadają 4 złote otrzymane z Unii Europejskiej). Z punktu widzenia projektu realizowanego przez podatnika całkowite dofinansowanie, jakie można uzyskać ze środków unijnych, to 85%.

Polityka spójności na lata 2007–2013 ma na celu zwiększenie wzrostu gospodarczego i zatrudnienia we wszystkich regionach i miastach Unii Europejskiej. Realizowana jest przede wszystkim dzięki dwóm funduszom strukturalnym, tj.: Europejskiemu Funduszowi Rozwoju Regionalnego (EFRR), Europejskiemu Funduszowi Społecznemu (EFS) oraz Funduszowi Spójności (FS).

Największym funduszem jest Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego. Jego celem jest wspieranie regionów, a dokładniej wyrównywanie różnic w stosunku do regionów bogatszych, lepiej rozwiniętych. Fundusz ten finansuje wszystkie programy unijne, które mają na celu pomoc opóźnionym w rozwoju regionom. Poniżej przedstawiamy dziedziny, które mogą być finansowane z tego Funduszu:

- inicjatywy na rzecz rozwoju lokalnego oraz zatrudnienia, jak też działalności małych i średnich przedsiębiorstw,
- rentowne inwestycje produkcyjne umożliwiające tworzenie lub utrzymywanie trwałego zatrudnienia,
- infrastruktura,
- rozwój turystyki oraz inwestycji w dziedzinie kultury,
- ochrona i poprawa stanu środowiska,
- rozwój społeczeństwa informacyjnego.

Dzięki inwestycjom w wyżej wymienionych dziedzinach finansowanych z EFRR, Unia Europejska wspiera rozwój i tworzenie nowych miejsc pracy, a także wpływa pozytywnie na rozwój gospodarki.

Europejski Fundusz Społeczny najczęściej kojarzy się z możliwością finansowania szkoleń, warsztatów, wspieraniem zatrudnienia itp. W istocie EFS został stworzony po to, aby poprawić jakość i dostępność miejsc pracy i możliwości zatrudnienia w Unii Europejskiej. Fundusz ten zajmuje się następującymi dziedzinami:

- promocją aktywnej polityki rynku pracy mającą na celu przeciwdziałanie i zapobieganie bezrobociu,
- przeciwdziałaniem zjawisku wykluczenia społecznego,
- kształceniem ustawicznym,
- doskonaleniem kadr gospodarki,
- rozwojem przedsiębiorczości,
- zwiększeniem dostępu i uczestnictwa kobiet na rynku pracy.

Fundusz Spójności wspiera dwa sektory: środowisko i transport. Co ciekawe, od momentu przystąpienia do Unii Europejskiej w 2004 r. Polska otrzymała najwięcej środków z tego funduszu wśród wszystkich członków

Unii. Z Funduszu Spójności można otrzymać dofinansowanie na duże projekty inwestycyjne z zakresu ochrony środowiska. Głównymi odbiorcami pomocy w ramach Funduszu Spójności są jednostki samorządu terytorialnego, tworzone przez nie związki gmin lub inne podmioty publiczne, np. przedsiębiorstwa komunalne będące własnością gminy. Fundusz ten wspiera następujące dziedziny:

- poprawa jakości wód powierzchniowych,
- polepszenie jakości i dystrybucji wody przeznaczonej do picia,
- racjonalizacja gospodarki odpadami i ochrona powierzchni ziemi,
- poprawa jakości powietrza,
- zapewnienie bezpieczeństwa przeciwpowodziowego,
- zapewnienie spójności sieci komunikacyjnej kraju i poszczególnych regionów z innymi krajami Europy,
- rozwój bezpiecznej infrastruktury drogowej.

Fundusz Spójności jest instrumentem polityki strukturalnej Unii Europejskiej, lecz nie zalicza się do funduszy strukturalnych. Pomoc z Funduszu Spójności otrzymują kraje, a nie regiony, tak jak to jest w przypadku EFS i EFRR. Środki Funduszu Spójności są kierowane do państw członkowskich, w których produkt narodowy brutto (PNB) na jednego mieszkańca jest niższy niż 90% średniej w państwach Unii Europejskiej.

Zupełnie innym rodzajem funduszy są Europejski Fundusz Rolny Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) i Europejski Fundusz Rybacki (EFR). Pomoc finansowa, którą można uzyskać z tych źródeł, związana jest z prowadzeniem Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, nie zaś polityki regionalnej.

DOTACJE W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Dotacje, subwencje analogiczne jak wszystkie inne nieodpłatne świadczenia podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Informuje o tym art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.). Zgodnie z tym zapisem przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Do takich świadczeń z pewnością należą dotacje, subwencje i inne nieodpłatne dofinansowania.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dzieli uzyskiwane przychody na następujące kategorie źródeł uzyskania przychodów (art. 10 u.p.d.f.):

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 7 lit. a–c;
- 7) odpłatne zbycie:
 - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8) inne źródła.

Uzyskiwane dotacje stanowiące przychód należą najczęściej do przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej wymienionej w pkt 3 (zwykle otrzymywane są w związku z taką działalnością). Mogą jednak czasami stanowić przychód z innych źródeł wymieniony w pkt 8. Fakt, iż najczęściej adresatami udzielanych dotacji są przedsiębiorcy, wynika z szerokiej oferty państwa, Unii Europejskiej i różnych agend tych instytucji mającej na celu udzielanie wsparcia tej formie działalności.

Aby prawidłowo rozliczyć podatek dochodowy od osób fizycznych od otrzymanej dotacji, należy wpięrow zidentyfikować, do jakiego źródła uzyskania przychodów taka dotacja należy. Jeśli wniosek o dotację składał przedsiębiorca w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, to taki dochód stanowi dochód z tej działalności. Jeśli nie, tzn. jeśli dotacja adresowana jest do osoby fizycznej, która działalności gospodarczej nie prowadzi, względnie do osoby fizycznej, będącej przedsiębiorcą, ale dotacja nie pozostaje w związku z prowadzonym przez tę osobą przedsiębiorstwem, dotacja taka powinna być rozpatrywana jako przychód z innych źródeł. Na potwierdzenie takiej interpretacji należy powołać brzmienie art. 20 u.p.d.f. W ust. 1 tego artykułu jako jedną z kategorii przychodów z innych źródeł traktuje się właśnie dotacje inne niż wymienione w art. 14 u.p.d.f., czyli inne niż dotacje stanowiące przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

1.1. Wyłączenia z przychodów otrzymanych dotacji

Z art. 14 u.p.d.f. wynika również, iż nie każda dotacja, otrzymana przez osobę fizyczną, mającą status przedsiębiorcy, może zostać potraktowana jako przychód z pozarolniczej działalności. Mówi o tym ust. 2 pkt 2 powyż-

szego artykułu, który uznaje za tego rodzaju przychody dotacje otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem, gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Z powyższego zapisu ustawowego wynika zatem, iż aby dotacja, otrzymana przez podatnika – przedsiębiorcę została uznana za jego przychód z działalności gospodarczej, muszą być spełnione dwie dodatkowe przesłanki:

- związana z przeznaczeniem dotacji oraz
- związana z uszczegółowieniem tego przeznaczenia.

Jeżeli chodzi o pierwszą wyjściową przesłankę, to zakłada ona przeznaczenie dotacji na pomniejszenie (pokrycie) kosztów działalności gospodarczej podatnika. Jest to o tyle zrozumiałe, iż pokrycie kosztów działalności przedsiębiorstwa ze środków dotacyjnych przekłada się na zwiększenie dochodu, stanowiącego różnicę między przychodem a kosztami jego uzyskania. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotacja ma pokryć koszty, które są w związku z prowadzoną działalnością dopiero przewidywane, czyli udzielana jest w systemie zaliczkowym, czy też celem jej przyznania jest zwrot wydatków, czyli refundacja kosztów już poniesionych. Sens wprowadzenia omawianej przesłanki sprowadza się zatem do tego, iż w sytuacji, gdy danej dotacji nie można przypisać takiego kosztowego przeznaczenia, należy uznać, iż nie jest ona przychodem z działalności gospodarczej.

Jeżeli chodzi natomiast o drugą przesłankę stanowiącą wyjątek od przesłanki pierwszej, to jej praktyczne znaczenie należałoby rozumieć następująco. Nawet jeśli dotacja jest przeznaczona na pokrycie kosztów albo zwrot wydatków, nie będzie stanowiła przychodu z działalności gospodarczej, jeśli tylko jest ukierunkowana na sfinansowanie przez podatnika pozyskania składników majątku trwałego, czyli środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Powyższe rozwiązanie jest uprzywilejowaniem tych przedsiębiorców, którzy wykorzystują dotacje w celach inwestycyjnych, czyli unowocześniania, modernizowania swojego przedsiębiorstwa. Dla przykładu, jeżeli osoba fizyczna prowadząca jednoosobową firmę produkcyjną pozyska dotację na zakup nowoczesnego patentu technologicznego, stanowiącego w rozumieniu art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.f. wartość niematerialną i prawną, wystąpi wyjątek, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.f., wobec czego nie będzie potrzeby traktowania tego rodzaju dotacji jako przychodu z działalności gospodarczej.