

WYŻSZA SZKOŁA PEDAGOGIKI I ADMINISTRACJI IM. MIESZKA I

W POZNANIU

# Administracja publiczna w Europie małych ojczyzn

pod redakcją Karola Kiczki

**WSPiA**

Wyższa Szkoła  
Pedagogiki i Administracji  
Im. Mieszka I w Poznaniu

POZNAŃ 2009

#### Komitet Redakcyjny

Zygmunt Piżybyłski (przewodniczący), Bolesław Andrzejewski, Adam Górski, Bolesław Pękala, Maciej Szostak, Janusz Jackowski, Bartłomiej Bączkowski

Recenzent: prof. UW dr hab. Grzegorz Straucholdt

Redakcja naukowa: prof. UW dr hab. Karol Kiczka

Redakcja: Bartłomiej Bączkowski  
Projekt okładki: Marek Michalski  
Korekta: Justyna Olszewska  
Skład i łamanie: Emanuel Kulczycki

Copyright © by Wyższa Szkoła Pedagogiki i Administracji im. Mieszka I w Poznaniu, Poznań 2009

Adres redakcji  
Wydawnictwo Naukowe  
Wyższej Szkoły Pedagogiki i Administracji im. Mieszka I w Poznaniu  
ul. 28 Czerwca 1956 r. 236, 61-485 Poznań  
tel. (061) 831 25 13, fax (061) 835 06 78  
e-mail: wydawnictwo@wspia.pl

Adres internetowy  
[www.wspia.pl/wydawnictwo.html](http://www.wspia.pl/wydawnictwo.html)

**ISBN 978-83-60038-09-3**

Druk  
TUTIM, ul. Jacewskiego 89, 88-100 Inowrocław, tel: +48 52 35 400 40, fax: +48 52 56 101 43,  
e-mail: [tutim@tutim.com.pl](mailto:tutim@tutim.com.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wprowadzenie</b> .....	7
<b>I. Wspólnotowe (unijne) uwarunkowania administracji publicznej</b>	
<b>Stephan Wolting</b> O potrzebie kompetencji interkulturowej .....	13
<b>Wiesław Lang</b> Porządek publiczny w Unii Europejskiej .....	19
<b>II. Krajowa administracja publiczna w Unii Europejskiej</b>	
<b>Elżbieta Jantoń-Drozdowska</b> Współpraca transgraniczna jako element integracji europejskiej .....	33
<b>Joanna Lemańska</b> Współpraca zagraniczna polskich regionów .....	49
<b>Adam Górski</b> Determinanty i uwarunkowania efektywnej polityki regionalnej w Unii Europejskiej .....	61
<b>Leszek Kowalczyk</b> Samorząd terytorialny i polityka regionalna Unii Europejskiej .....	73
<b>Tomasz Kaczmarek</b> Formy i struktura przestrzenna partnerstwa interkomunalnego w Europie .....	85
<b>III. Krajowa administracja publiczna wobec nowych zadań w Unii Europejskiej</b>	
<b>Agnieszka Juskowiak</b> Zarządzanie projektem unijnym .....	107
<b>Łukasz Dobrucki</b> Wsparcie zadań Policji poprzez realizację projektów współfinansowanych z funduszy Unii Europejskiej .....	125
<b>Magdalena Dynus, Jarosław Redo</b> Problem obciążeń fiskalnych wynagrodzeń osób realizujących projekty dofinansowane ze środków pochodzących z budżetu UE .....	135

## **Problem obciążeń fiskalnych wynagrodzeń osób realizujących projekty dofinansowane ze środków pochodzących z budżetu UE**

**Magdalena Dynus  
Jarosław Redo**

*Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu*

### **Wprowadzenie**

Współfinansowanie priorytetowych programów i zadań Unii Europejskiej ze środków krajowych (w ramach tzw. montażu finansowego mającego zapewnić efektywniejsze gospodarowanie bezzwrotnymi transferami z budżetu UE oraz uzupełniać i wzmacniać środki krajowe)<sup>1</sup>, będące wyrazem zasady komplementarności i dodatkowości przy wykorzystaniu przez państwo-beneficjenta środków pochodzących z funduszy strukturalnych, ma na celu zwiększenie i przeniesienie odpowiedzialności za wydatkowanie tych środków także na państwa członkowskie. Poziom współfinansowania z budżetów krajowych jest zróżnicowany w zależności od funduszu strukturalnego. W perspektywie finansowej na lata 2007-2013 wynosi on maksymalnie do 85% dla programów finansowanych z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz Europejskiego Funduszu Społecznego.

Wspomniany udział środków unijnych w finansowaniu przedsięwzięć w ramach polskich programów operacyjnych budzi wątpliwości m.in. na niwie prawa podatkowego, co jest mocno związane z kolejną zasadą wydatkowania środków UE – refundacji poniesionych wydatków (czyli koniecznością sfinansowania projektów ze środków własnych przed

<sup>1</sup>E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 308.

odzyskaniem ich ze środków unijnych)<sup>2</sup>. W związku z realizacją projektów szkoleniowych w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwój Zasobów Ludzkich (dalej: SPO RZL) pojawiły się dwa zasadnicze problemy.

Pierwszy z nich dotyczy zaliczenia do przychodów uzyskanych przez pracownika kwoty równej dofinansowaniu kosztów związanych z jego udziałem w szkoleniach specjalistycznych ze środków publicznych, co w praktyce oznaczałoby w każdym przypadku wejście do wyższego progu podatkowego (szkolenia specjalistyczne charakteryzują się wysokimi kosztami i niższą, niż w przypadku szkoleń ogólnych, intensywnością pomocy publicznej). Drugi problem, będący przedmiotem niniejszego opracowania, to obciążenie obowiązkowymi świadczeniami na rzecz publicznych funduszy (budżetu państwa, Funduszu Ubezpieczeń Społecznych i Narodowego Funduszu Zdrowia) wynagrodzeń osób, które realizują projekty dofinansowane ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, zarówno na podstawie stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych. Należy zwrócić uwagę, że koszty związane z wynagrodzeniami osób realizujących projekty miękkie stanowią przeciętnie ok. 70% wydatków w tego typu projektach, co wynika z ich specyfiki (przewaga kosztów osobowych nad pozostałymi jest spowodowana tym, że projekty szkoleniowe, oprócz kosztów zarządzania projektem, opierają się na świadczeniu przez osoby fizyczne usług szkoleniowych).

Artykuł ma na celu przedstawienie aktualnego stanu prawnego oraz orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych w odniesieniu do problematyki opodatkowania dochodów powstałych w związku z realizacją projektów dofinansowanych ze środków Unii Europejskiej, a także jest próbą wykazania, że obciążenie wynagrodzeń osób realizujących wspomniane projekty zobowiązaniami o charakterze publicznoprawnym stoi w sprzeczności z zasadą partycypacji środków krajowych w finansowaniu programów i zadań wspólnotowych.

### Opodatkowanie dochodów powstałych przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej

Kluczowy dla problemu opodatkowania dochodów osiąganych przez osoby realizujące projekty finansowane lub współfinansowane ze środków UE jest sposób ich zakwalifikowania, który przesądza o wyłączeniu tej grupy dochodów z obowiązku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Katalog zwolnień przedmiotowych zawarty w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup> (dalej: ustawa o PIT) wyłącza w pkt. 46 z opodatkowania dochody uzyskane przez podatnika, jeżeli:

- a. pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze

<sup>2</sup> Ibidem, s. 309.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.

środków programów ramowych, badań, rozwoju technicznego, prezentacji Unii Europejskiej oraz z programów NATO przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów, właściwego ministra lub agencje rządowe, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy oraz

- b. gdy podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy; zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca – bez względu na rodzaj umowy – wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem.

Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 lutego 2008 r.<sup>4</sup>, z powołanego przepisu wynika, że zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych jest w tym przypadku możliwe, gdy dochody spełniają łącznie dwie przesłanki:

- są finansowane ze środków bezzwrotnej pomocy pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub instytucji finansowych oraz
- podatnik je uzyskujący bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy.

To właśnie pierwsza z wymienionych przesłanek budzi wątpliwości interpretacyjne i jest przyczyną niejednolitej linii orzeczniczej zarówno organów podatkowych jak i sądów administracyjnych. Przyczyną tych rozbieżności jest instytucja prefinansowania, która nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, czy środki finansujące projekty unijne mają charakter środków krajowych czy wspólnotowych, a więc czy podlegają zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT. Skarżący pisemnie interpretacje organów podatkowych podnosili, że dochody, które uzyskali w związku z realizacją projektów unijnych, powinny zostać zwolnione z podatku dochodowego w części odpowiadającej udziałowi środków wspólnotowych w finansowaniu danego programu operacyjnego (dla projektów szkoleniowych realizowanych w ramach SPO RZL i Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego udział ten wynosił 75% wartości dofinansowania ze środków publicznych).

W odniesieniu do pierwszego okresu programowania obejmującego Polskę (2004-2006), interpretacje organów podatkowych I i II stopnia opierają się przede wszystkim na wyjaśnieniu Ministra Finansów zawartym w piśmie z dnia 30 sierpnia 2006 r.<sup>5</sup>, zgodnie

<sup>4</sup> Sygn. akt III SA/Wa 1804/07.

<sup>5</sup> Nr DD6-8213-8/06/DZ/412.

z którym zwolnienie przedmiotowe z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT w odniesieniu do projektów realizowanych między innymi w ramach SPO RZL nie jest możliwe, ponieważ środki je finansujące pochodzą pierwotnie z budżetu państwa i są przekazywane w formie udzielanych z niego pożyczek, czyli tzw. prefinansowania<sup>6</sup>.

Tylko nieliczni podatnicy otrzymali odmienną wykładnię przepisów, która pozwoliła na objęcie uzyskanych przez nich dochodów omawianym zwolnieniem. Toteż już na poziomie urzędów i izb skarbowych dochodziło do różnych rozstrzygnięć. Niezadowolonym z takich interpretacji organów podatkowych pozostaje droga sądowo-administracyjna, ale i w tym przypadku nie ukształtowała się jednolita linia orzecznicza. Na jedenaście analizowanych wyroków<sup>7</sup> aż w dziewięciu przypadkach wojewódzkie sądy administracyjne przyznały rację skarżącym, a tylko w dwóch przypadkach utrzymały w mocy interpretację organów podatkowych odmawiających zwolnienia z PIT dochodów uzyskanych z realizacją projektów unijnych.

W sentencjach wyroków korzystnych dla podatników sądy przyjmowały następującą argumentację:

- składy orzekające nie miały wątpliwości co do sklasyfikowania środków pochodzących z UE jako środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi – zarówno poprzednia ustawa o finansach publicznych<sup>8</sup> (w art. 3 ust. 1 pkt 2), jak

<sup>6</sup> Prefinansowanie (finansowanie pomostowe) jako forma finansowania programów operacyjnych i projektów zmierzających do realizacji celów danego programu została wprowadzona poprzednią ustawą o finansach publicznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2005 r. oraz podtrzymana przez nową ustawą o finansach publicznych, która to ustawa zaczęła obowiązywać od dnia 1 stycznia 2006 r., przy czym na podstawie art. 20 ustawy z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 249, poz. 1832), która weszła w życie dnia 29 grudnia 2006 r. w odniesieniu do projektów i programów realizowanych w ramach Narodowego Planu Rozwoju, o którym mowa w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (Dz.U. nr 116, poz. 1206 z późn. zm.) oraz w odniesieniu do środków przedakcesyjnych i środków przejściowych stosuje się przepisy nowej ustawy o finansach publicznych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 29 grudnia 2006 r. Wprowadzenie instytucji prefinansowania miało umożliwić beneficjentom realizację projektów. Pomoc z funduszy strukturalnych jest przekazywana na zasadzie refundacji części poniesionych wydatków, co w praktyce oznaczało, że beneficjent musiałby z własnych środków sfinansować daną inwestycję (projekt), ponieważ środki z Europejskiego Funduszu Społecznego zostają przekazane do państwa-beneficjenta dopiero po zaakceptowaniu (uznaniu za kwalifikowane) wydatków związanych ze zrealizowaną już inwestycją (projektem). Brak krótkookresowego kredytowania takich przedsięwzięć utrudniłby znaczenie absorpcji pieniędzy z funduszy unijnych.

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 2165/07), wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 czerwca 2007 r. (sygn. akt I SA/Kr 1555/06, niepublikowany), wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 1755/07), wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 kwietnia 2007 r. (sygn. akt I SA/Kr 1418/06), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Gl 308/07), wyrok WSA w Opolu z dnia 12 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Op 269/07), wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lutego 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 1804/07, nieprawomocny), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 października 2008 r. (nieprawomocny), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Gl 195/07, nieprawomocny), wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 1141/07) i wyrok WSA w Kielcach (sygn. akt I SA/Ke 253/06).

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

i nowa<sup>9</sup> (w art. 5 ust. 1 pkt 2) zaliczyły do środków publicznych środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej<sup>10</sup>. O tym, że są to środki o charakterze bezzwrotnym, świadczy konstrukcja kolejnych punktów w katalogach środków publicznych: do tej kategorii należały i należą środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, inne niż środki unijne. Obie ustawy poddały identycznemu rygorom wydatkowanie omawianych środków. Są one gromadzone na prowadzonych w euro wyodrębnionych rachunkach bankowych i co do zasady stanowią dochód budżetu państwa po ich przekazaniu w złotych na odpowiedni rachunek budżetu państwa. Przeznacza się je wyłącznie na cele określone w umowie międzynarodowej, przepisach odrębnych lub deklaracji dawcy, a wydatkuje i rozlicza na warunkach określonych dla dotacji udzielanych z budżetu państwa;

- podkreślano, że pierwotnym źródłem środków finansujących programy operacyjne i realizowane w ich ramach projekty są zasoby wskazane w obu ustawach o finansach publicznych jako środki pochodzące z budżetu UE, a instytucja prefinansowania nie zmienia ich pierwotnego pochodzenia<sup>11</sup> i tak naprawdę „stanowi jedynie aspekt techniczny”<sup>12</sup> przepływu środków między budżetem UE, budżetem państwa i beneficjentem pomocy. W tym przypadku „bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy środki wypłacane są bezpośrednio przez instytucje międzynarodowe, czy też następuje to za pośrednictwem podmiotów krajowych, w tym przy wykorzystaniu mechanizmu prefinansowania”<sup>13</sup>.

Sądy, które podtrzymywały interpretacje organów podatkowych, przychyliły się z kolei do stanowiska, że środki przekazane w formie prefinansowania nie mają waloru bezzwrotnych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Podnoszono w sentencjach wyroków, że środki funduszy strukturalnych, co do zasady stanowiące dochody budżetu państwa po ich przekazaniu w złotych na rachunek budżetu państwa, które mogą

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 5 ust. 3 nowej ustawy o finansach publicznych są to m.in. środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybołówstwa.

<sup>11</sup> Zob. rozdział V (pkt 5.3.6.1-2) załącznika do rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie przyjęcia Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwoju Zasobów Ludzkich 2004-2006 (Dz.U. nr 166, poz. 1743) oraz rozdział VII (pkt 7.2.1) załącznika do rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie przyjęcia Uzupełnienia Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwoj Zasobów Ludzkich 2004-2006 (Dz.U. nr 197, poz. 2024 ze zm.) oraz regulację zawartą w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (Dz.U. nr 116, poz. 1206 z późn. zm.) – definicję projektu z art. 2 pkt 9 oraz art. 8 ust. 2.

<sup>12</sup> Z sentencji wyroku WSA w Gliwicach (sygn. akt I SA/Gl 308/07).

<sup>13</sup> Z sentencji wyroku WSA w Krakowie (sygn. akt I SA/Kr 1555/06). Zob. także: J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2007. Podatkowe komentarze Hecka, C. H. Beck*, Warszawa 2007, s. 422.

być przeznaczone wyłącznie na określone cele, są swoistymi „wewnętrznymi funduszami budżetowymi”, a sens ich włączenia do budżetu państwa polega w pierwszym rzędzie na objęciu tych środków reżimem kontroli budżetowej Ministra Finansów<sup>14</sup>. Stąd „bezpośrednim źródłem finansowania projektu jest więc budżet państwa polskiego, zaś instytucje Unii Europejskiej refundują koszty dopiero po ich poniesieniu i dlatego przychody ze stosunku pracy oraz z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych otrzymywane przez osoby zatrudnione w ramach realizacji projektu (unijnego) finansowane są ze środków krajowych i jako takie nie korzystają ze zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT”<sup>15</sup>.

Zdaniem ekspertów, taka interpretacja jest bardzo dyskusyjna, ponieważ jedno z podstawowych założeń bezzwrotnej pomocy z funduszy strukturalnych, finansujących określone przez UE cele, to całkowite zwolnienie ze wszystkich obciążeń fiskalnych, więc można się spodziewać, że organy Unii zainteresują się problemem opodatkowania w Polsce podatkiem dochodowym bezzwrotnej pomocy finansującej programy wspólnotowe. Kwestią sporną jest też bardzo ściśle rozumienie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT, bo mimo że to wyraz zasady prawa podatkowego, zgodnie z którą wszystkie zwolnienia powinny być rozumiane wąsko, to w tym przypadku może uczynić zwolnienie bezprzedmiotowym. Inna sprawa, że brakuje odpowiednich regulacji, które umożliwiłyby przekazywanie pieniędzy unijnych bezpośrednio do beneficjenta ostatecznego, czyli podmiotu realizującego faktycznie projekt dofinansowany ze środków wspólnotowych<sup>16</sup>. Jest to postulat *de lege ferenda* skierowany do ustawodawcy.

Wyjściem z tej sytuacji mogłoby się okazać rozwiązanie pośrednie, łączące oba przedstawione powyżej stanowiska sądów administracyjnych. Ponieważ rozliczanie z budżetem unijnym przebiega na zasadzie refundacji poniesionych wydatków uznanych za kwalifikowane (czyli odpowiednio udokumentowanych i przeznaczonych na sfinansowanie konkretnych zadań sprzyjających osiągnięciu celów danego programu), to opodatkowaniu powinny podlegać dochody uzyskiwane tylko z takich projektów, które unijnej aprobata i refundacji nie otrzymały. Z technicznego punktu widzenia nie byłoby to trudne, ponieważ dokumentacja finansowa związana z kosztami osobowymi, w ramach projektów unijnych, zawiera szczegółowe kalkulacje dotyczące wymaganych narzutów. W przypadku niezrealizowania projektu zgodnie z umową lub niez zaakceptowania wydatków nastąpiłby odroczone pobór podatku i innych danin publicznych (co jest łatwiejsze do wykonania niż ich później-

<sup>14</sup>C. Kosikowski, *Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2007, s. 414.

<sup>15</sup>Z. sentencji wyroku WSA w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 1141/07), zob. R. Kubacki, *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, Unimex, Wrocław 2007, s. 191-192.

<sup>16</sup>A. Tiuka, *Podatek od unijnej pomocy*, „Gazeta Prawna”, 26 stycznia 2007 r.

szy zwrot, gdy projekt zostanie ostatecznie rozliczony), który to pobór stanowiłby dodatkową dolegliwość dla niesolidnego beneficjenta<sup>17</sup>.

Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być objęcie opodatkowaniem tylko tej części dochodów, która proporcjonalnie odpowiada poziomowi współfinansowania ze środków krajowych (15%-25%), natomiast w przypadku niezrealizowania lub nierozliczenia projektu zastosowanie miałby zaproponowany wyżej odroczone pobór podatku dochodowego. Takie potraktowanie problemu na pewno nie naraziłoby Polski na negatywną reakcję organów UE, a należy podkreślić, że kwestia jest dyskusyjna nie tylko w odniesieniu do omawianego opodatkowania dochodów, ale także z punktu widzenia rzeczywistej partycypacji naszego kraju w finansowaniu programów operacyjnych i projektów realizowanych przez beneficjentów.

#### Problem obciążenia przychodów osób realizujących projekty unijne innymi przymusowymi świadczeniami na rzecz publicznych funduszy

Przyjmując, że dochody uzyskiwane w związku z realizacją projektów unijnych powinny być zwolnione z podatku dochodowego, podobnie należałoby rozpatrzyć kwestię obciążenia przychodów<sup>18</sup> obowiązkowymi składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (ponieważ są to również przymusowe daniny o charakterze fiskalnym, ponoszone na rzecz państwowych funduszy celowych systemu budżetowego to jest Funduszu Ubezpieczeń Społecznych i Narodowego Funduszu Zdrowia), która to kwestia jest bez wątpienia bardziej dyskusyjna, ale również ma wpływ na rzeczywisty udział środków krajowych we współfinansowaniu programów operacyjnych i projektów.

Zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>19</sup>, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne jest przychód<sup>20</sup> ubezpieczonego, a ich wysokość jest wyrażona w formie procentowej. Po stronie pracownika jest to 9,76% podstawy wymiaru przy składce na ubezpieczenie emerytalne, 1,5% przy składce na ubezpieczenie rentowe (do lipca 2007 r. – 6,5%, do grudnia 2007 r. – 4,5%) i 2,45% przy ubezpieczeniu chorobowym, czyli w sumie składki pracownika stanowią 13,71% jego przychodów. Ponieważ kwoty wynagrodzeń wpisane do budżetów projektów unijnych to całkowite koszty zatrudnienia, więc obejmują również części składek płaconych przez pracodawcę (końcowego beneficjenta pomocy) – 9,76% podstawy wymia-

<sup>17</sup>Ponieważ przy realizacji projektów unijnych obowiązują zasady rozliczania jak w przypadku dotacji, sankcją podstawową byłby zwrot całości środków przekazanych beneficjentowi i zakaz ubiegania się o kolejne przez okres 3 lat.

<sup>18</sup>Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne jest przychód pomniejszony o kwotę stanowiącą sumę składek na ubezpieczenia społeczne finansowanych przez pracownika.

<sup>19</sup>Tj. Dz.U. z 2007 r., nr 11, poz. 74 z późn. zm.

<sup>20</sup>W rozumieniu ustawy o PIT.

ru na składkę emerytalną, 4,5% na rentową (do grudnia 2007 r. – 6,5%) i w zależności od rodzaju działalności od 0,4% do 8,12% na ubezpieczenie wypadkowe (w przypadku projektów szkoleniowych realizowanych w ramach SPO RZL i ZPORR pracodawcami są przede wszystkim szkoły wyższe i inne instytucje szkoleniowe – składka na ubezpieczenie wypadkowe w tego rodzaju działalności wynosi 0,96% podstawy wymiaru), a także inne narzuty – 2,45% na Fundusz Pracy oraz 0,1% na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. W sumie składka pracodawcy to (w przypadku instytucji szkoleniowych) prawie 18% podstawy wymiaru, czyli przychodu pracownika. Dodatkowo składka na ubezpieczenie zdrowotne, która nie podlega odliczeniu od podatku dochodowego to kolejne 1,25% podstawy jej wymiaru, tak więc reasumując, blisko 1/3 kosztów wynagrodzeń ponoszonych przez pracodawcę, których źródłem są przecież także środki pochodzące z budżetu UE, trafia do państwowych funduszy celowych.

Należy zauważyć, że w odniesieniu do składek na ubezpieczenia społeczne istnieje możliwość, na podstawie art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wyłączenia z podstawy ich wymiaru niektórych rodzajów przychodów uzyskiwanych przez pracowników w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego<sup>21</sup>. Przyjmując tezę, że składki na ubezpieczenia jako instrumenty o charakterze czysto fiskalnym również nie powinny być pobierane od przychodów uzyskiwanych w związku z realizacją projektów unijnych, ponieważ zaburzają zasadę współfinansowania, można stwierdzić, że w polskim systemie prawa jest odpowiednia regulacja, która pozwala na zastosowanie zwolnień przedmiotowych w zakresie podstawy wymiaru składek, a więc także teoretycznie przychodów mających swoje źródło w bezzwrotnych środkach zagranicznych, w tym pochodzących z budżetu UE.

W ten sposób partycypacja środków krajowych we współfinansowaniu projektów unijnych wydaje się być fikcją. Ilustracją dla przedstawionego w niniejszym opracowaniu problemu będzie studium przypadku – analiza budżetu projektu szkoleniowego pod kątem wielkości obciążeń fiskalnych i rzeczywistego udziału środków krajowych w jego finansowaniu.

### Studium przypadku

Analiza poniższego przykładu projektu szkoleniowego jest próbą wykazania, w jakim stopniu budżet państwa faktycznie partycypuje w kosztach realizacji działań w ramach pomocy z funduszy unijnych – że jest to zdecydowanie mniejszy udział niż oficjalnie deklarowany.

Analizowany projekt zakłada przeprowadzenie w sumie 83 szkoleń (zazwyczaj dwudniowych) przez okres dwóch lat (od połowy 2006 r. do połowy 2008 r.) z pomocą 9 pracowników administracyjnych. Łączna wartość projektu (wydatków kwalifikowanych)

<sup>21</sup> Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 z późn. zm.).

wynosi 797,1 tys. zł (75,02%), z czego 598 tys. zł to wydatki związane z wynagrodzeniami wspomnianych pracowników administracyjnych oraz trenerów prowadzących szkolenia. W poprzednim okresie programowania wkład prywatny, wnoszony przez przedsiębiorców, zależał od wielkości przedsiębiorstwa i kształtował się na poziomie 20% w przypadku sektora MSP i 40% w przypadku dużych przedsiębiorstw (partycypacja w kosztach odnosiła się tylko do wydatków objętych regułami pomocy publicznej). Tym sposobem wkład prywatny w analizowanym projekcie został wyliczony na poziomie prawie 121 tys. zł, co oznacza, że pozostała część wydatków zostanie sfinansowana ze środków publicznych – zgodnie z perspektywą finansową 2000-2006 w 75% z budżetu UE oraz w 25% z budżetu państwa – por. tabela 1.

Tabela 1. Źródła finansowania projektu szkoleniowego o łącznej wartości 797,1 tys. zł

	w zł	w %	
Wydatki kwalifikowane ogółem (wartość projektu)	<b>797 081,36</b>	<b>100%</b>	
* wkład prywatny	120 750,97	15,15%	
* dotacja ogółem	676 330,39	84,85%	<b>100%</b>
* w tym z funduszy UE	507 247,79	63,64%	75%
* w tym z polskiego budżetu	<b>169 082,60</b>	<b>21,21%</b>	25%

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wskazano wyżej, gros środków w projekcie miękkim (to jest szkoleniowym) przeznaczane jest na finansowanie wynagrodzeń – w analizowanym projekcie 75,02%. Wraz ze wszystkimi obciążeniami fiskalnymi – leżącymi zarówno po stronie pracownika, jak i pracodawcy (brutto pracodawcy) – kwota wynagrodzeń wyniosła 598 tys. zł. Z tego jednak aż 32,26% (prawie 193 tys. zł) zasili fundusze publiczne – budżet państwa, FUS, NEZ, FGŚP, FP (por. tabela 2).

Z uwagi na to, że część szkoleń (blisko połowa) prowadzona była przez pracowników zewnętrznych, obciążenia fiskalne w przypadku trenerów są istotnie niższe niż w przypadku personelu zarządzającego i obsługującego projekt. Jest to konsekwencją tego, że od umów o dzieło z zewnętrznymi pracownikami pobiera się tylko podatek dochodowy. Dlatego też poziom łącznych obciążeń fiskalnych tej grupy pracowników stanowi niespełna 23% całkowitych kosztów ich wynagrodzeń (brutto pracodawcy), podczas gdy pracowników administracyjnych ok. 40% (por. tabela 2).

Tabela 2. Łączna wartość wynagrodzeń w analizowanym projekcie szkoleniowym (w zł)

	Wynagrodzenia objęte regulami pomocy publicznej		Wynagrodzenia objęte pomocą pozostałą	Łączna kwota wynagrodzeń
	1	2	3	4 = 1 + 2 + 3
	Pracownicy administracyjni	Trenerzy	Personel zarządzający	Suma
Brutto pracodawcy	92 400,09	277 600,08	228 000,01	598 000,18
Brutto pracownika	77 475,48	256 925,30	191 173,08	525 573,86
Obciążenia ogółem	37 090,98	62 655,80	93 167,49	192 914,27
Obciążenia ogółem jako % brutto pracodawcy	40,14%	72,57%	40,86%	32,26%

\* Dla większej przejrzystości obliczeń przyjęto proporcjonalne rozłożenie wynagrodzeń w dwuletnim okresie realizacji projektu (od połowy 2006 do połowy 2008 r.) oraz najniższą, 19% stawkę podatku dochodowego, także uwzględniono zmiany w poziomie składki rentowej (po pierwszym roku, a następnie pół roku później) oraz zmiany w poziomie kwoty wolnej od podatku w kolejnych latach.

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wspomniano powyżej, w finansowaniu projektów partycypują poza stroną unijną także budżet państwa oraz podmioty prywatne. Eliminując wnoszony przez przedsiębiorców wkład prywatny, dostrzec można, że ciężar fiskalny wynagrodzeń nakładany na pomoc unijną jest nawet jeszcze wyższy i wynosi 33,28% (por. tabela 3).

Tak wysoki poziom obciążeń fiskalnych, nakładanych na środki z budżetu UE służące finansowaniu rozwoju polskiego kapitału ludzkiego, istotnie ogranicza siłę tej pomocy. Dlatego zasadna pozostaje wątpliwość w odniesieniu do braku zastosowania w tym przypadku zwolnienia przedmiotowego dla dochodów uzyskiwanych z bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Obowiązujące rozwiązanie jest oczywiście korzystnym rozwiązaniem dla polskiego budżetu – oznacza bowiem, że faktyczne współfinansowanie projektów unijnych z polskiego budżetu jest istotnie niższe niż oficjalnie deklarowane.

Gdy skoryguje się kwotę dotacji z polskiego budżetu państwa dla omawianego projektu (169,1 tys. zł) o wartość obciążeń fiskalnych nakładanych tylko na wynagrodzenia sfinansowane z budżetu UE (125,2 tys. zł – por. tabela 3), które ostatecznie trafią do polskich funduszy publicznych, wyznaczyć można faktyczną kwotę, jaką polski sektor publiczny wspiera projekty unijne. W analizowanym przykładzie wielkość ta topnieje do niespełna 44 tys. zł, co stanowi raptem 5,5% wartości całego projektu (por. tabela 4).

Tabela 3. Wartość wynagrodzeń sfinansowana ze środków unijnych (Europejskiego Funduszu Społecznego; w złotych)

	Wynagrodzenia objęte regulami pomocy publicznej		Wynagrodzenia objęte pomocą pozostałą	Łączna kwota wynagrodzeń
	5	6	7	8 = 5 + 6 + 7
	Pracownicy administracyjni	Trenerzy	Personel zarządzający	Suma
Brutto pracodawcy	51 254,22	153 984,43	171 000,01	376 238,66
Brutto pracownika	42 975,56	142 516,15	143 379,81	328 871,52
Obciążenia ogółem	20 574,32	34 755,09	69 875,62	125 205,03
Obciążenia ogółem jako % brutto pracodawcy	40,14%	22,57%	40,86%	33,28%

\* Wielkości w kolumnach 5 i 6 zostały skorygowane o wkład prywatny wynoszący w analizowanym przypadku średnio 26,04% (średnia została wyznaczona w oparciu o liczbę uczestników szkoleń będących pracownikami małych lub średnich przedsiębiorstw, w przypadku których wkład własny wynosi 20%, oraz o liczbę uczestników szkoleń będących pracownikami dużych przedsiębiorstw, w przypadku których wkład własny wynosi 40%).

Wielkości w kolumnach 5, 6 i 7 zostały następnie skorygowane o kwotę finansowania pochodzącą z polskiego budżetu (wynoszącą w poprzedniej perspektywie finansowej 25%).

Źródło: Opracowanie własne.

Tak więc faktyczne proporcje wsparcia z budżetu UE i budżetu państwa istotnie różnią się od oficjalnie deklarowanych 75%/25%, a co ważniejsze – od uzgodnionych kwot współfinansowania działań realizowanych z budżetu UE przez narodowe środki publiczne. W analizowanym przykładzie dotacja z budżetu UE stanowi aż 92,04% łącznej dotacji publicznej dla projektu, podczas gdy budżet państwa partycypuje w niej raptem w niespełna 8% (po korekcie o obciążenia fiskalne nakładane na wynagrodzenia finansowane z budżetu UE) – por. tabela 5.

Gdy wyeliminuje się obciążenia fiskalne wynagrodzeń finansowanych z budżetu UE – łączna wartość omawianego projektu obniża się o 15,71% i wynosi faktycznie niespełna 672 tys. zł, a nie ponad 797 tys. zł (por. tabela 6). Tym samym ciężar jego finansowania w większym stopniu spoczywa na przedsiębiorstwach (w prawie 18%) oraz budżecie UE (75,5%), niż wynika to z oficjalnych statystyk, które podają, że jest to odpowiednio 13,3% i 63,64% – por. tabele 6 i 1.



Tak więc naprawdę działania realizowane w ramach projektów unijnych obciążają budżet państwa w istotnie mniejszym stopniu – w analizowanym przykładzie w 6,53%, a nie w 21,21%.

Tabela 4. Wartość faktycznej dotacji z polskiego budżetu państwa (w zł)

1.	Finansowanie z polskiego budżetu państwa	169 082,60
2.	Obciążenia ogółem wynagrodzeń finansowanych z UE	125 205,03
3.	Faktyczne finansowanie z budżetu państwa (poz. 1-2)	43 877,57
4.	Jako % całego projektu	5,50%

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 5. Struktura dotacji dla analizowanego projektu z uwzględnieniem faktycznej kwoty wsparcia z polskich środków publicznych

	w zł	w %
Dotacja ogółem	551 125,36	100%
Faktyczne finansowanie z polskiego budżetu państwa	43 877,57	7,96%
Finansowanie z budżetu UE	507 247,79	92,04%

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 6. Formalna a faktyczna wartość projektu i struktura jego finansowania

	w zł	w %
Wkład prywatny przedsiębiorstw	120 750,97	17,97%
Faktyczne finansowanie z polskiego budżetu państwa	43 877,57	6,53%
Finansowanie z budżetu UE	507 247,79	75,50%
Wartość projektu po wyeliminowaniu środków z budżetu UE, które w formie obciążeń fiskalnych od wynagrodzeń zasila polskie fundusze publiczne	671 876,33	100%
Obciążenia fiskalne wynagrodzeń finansowanych z budżetu UE	125 205,03	18,64%
Formalna wartość projektu	797 081,36	118,64%

Źródło: Opracowanie własne.

## Podsumowanie

Kwestia obciążeń fiskalnych w odniesieniu do przychodów osiągniętych w związku z realizacją projektów współfinansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE jest problemem, który należy równolegle rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: prawa podatkowego i faktycznego udziału polskich środków publicznych w tak zwanym montażu finansowym. Konsekwentne stosowanie zwolnienia przedmiotowego z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT w odniesieniu do omawianych źródeł dochodów, a idąc dalej, zwolnienie ich ze wszystkich obciążeń o charakterze fiskalnym, oprócz urealnienia partycypacji środków krajowych w instytucji współfinansowania, przede wszystkim zwiększyłoby istotnie się otrzymywanego wsparcia finansowego, powiększyło krąg jego beneficjentów, stymulując dodatkowo popyt w kraju, co wraz z poprawą poziomu umiejętności i kwalifikacji zawodowych Polaków, jaką dają omawiane projekty miękkie, dałoby dodatkowy bodziec do intensyfikacji wzrostu gospodarczego w Polsce. Wyższy wzrost gospodarczy oznaczałby przecież wyższe wpływy z tytułu obciążeń fiskalnych w kolejnych okresach.

Tak więc czy nadmierna zachłanność sektora finansów publicznych nie odbierze polskiej gospodarce szans na pełne wykorzystanie wsparcia, jakie dało Polsce członkostwo w UE, dzięki czemu możliwe byłoby takie zdynamizowanie rozwoju gospodarczego w kraju, które pozwoliłoby na zauważalne zbliżanie się poziomem zamożności do gospodarek zachodnich, a nie pozostawanie coraz bardziej w tyle? Szkoda, że znów w przypadku Polski nie będzie miała możliwości sprawdzić się znana maksyma „mała marża – większy zysk”.

## Literatura

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Kubacki R., *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, Unimex, Wrocław 2007.
- Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych, Rok 2007. Podatkowe komentarze Becka*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z 1 lipca 2004 r. w sprawie przyjęcia Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwoju Zasobów Ludzkich 2004-2006 (Dz.U., nr 166, poz. 1743).
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z 11 sierpnia 2004 r. w sprawie przyjęcia Uzupełnienia Sektorowego Programu Operacyjnego Rozwoj Zasobów Ludzkich 2004-2006 (Dz.U. nr 197, poz. 2024 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. nr 161, poz. 1106 z późn. zm.).
- Tarka A., *Podatek od unijnej pomocy*, <<http://www.msp.money.pl/wiadomosci/podatki/artykul/podatek;od;unijnej;pomocy;32;0;218656.html>>, 26.01.2007.
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2007 r., nr 11, poz. 74 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (Dz.U., nr 116, poz. 1206 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r., nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U., nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., nr 249, poz. 1832).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, Wyrok z 10 października 2008 r. (nieprawomocny).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, Wyrok z 24 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Gl 308/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, Wyrok z 24 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Gl 195/07, nieprawomocny).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach (sygn. akt I SA/Ke 253/06).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, Wyrok z dnia 13 czerwca 2007 r. (sygn. akt I SA/Kr 1555/06, niepublikowany).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, Wyrok z dnia 5 kwietnia 2007 r. (sygn. akt I SA/Kr 1418/06).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu, Wyrok z dnia 12 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Op 269/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Wyrok z dnia 24 stycznia 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 1755/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Wyrok z dnia 27 marca 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 2165/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Wyrok z dnia 8 lutego 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 1804/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Wyrok z dnia 8 lutego 2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 1804/07, nieprawomocny).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Wyrok z dnia 9 października 2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 1141/07).

Wyjaśnienie Ministra Finansów zawarte w piśmie z dnia 30 sierpnia 2006 r. (nr DD6-8213-8/06/DZ/412).

### **Problem obciążeń fiskalnych wynagrodzeń osób realizujących projekty dofinansowane ze środków pochodzących z budżetu UE**

**Streszczenie.** Przedmiotem opracowania jest szeroko ujęty problem obciążania przymusowymi daninami na rzecz budżetu państwa i państwowych funduszy celowych wynagrodzeń osób, które realizują projekty dofinansowane ze środków unijnych. Szczegółowa analiza przepisów oraz orzecznictwa z zakresu prawa podatkowego i prawa ubezpieczeń społecznych jest pretekstem do rozważań nad instytucją współfinansowania w kontekście rzeczywistego udziału polskich środków publicznych w montażu finansowym. Postawiona hipoteza, że faktyczna partycypacja środków krajowych jest znacznie niższa niż oficjalnie podawana, zostaje udowodniona empirycznie przy wykorzystaniu studium przypadku – analizy budżetu projektu szkoleniowego pod kątem obciążeń fiskalnych.

### **The problem of fiscal burdens for remuneration of people who realize projects additionally financed from EU budget**

**Summary.** The paper focuses on a widely presented problem of charging compulsory levies for the benefit of the state budget and state funds, the remuneration of people who realize projects financed by the EU funds. A detailed analysis of regulations and judicature concerning the tax law and the social insurance law is an excuse for deliberations over a co-financing institution in the context of the actual share of Polish public resources in the financial structure. The hypothesis formulating that the actual participation of the national resources is significantly lower than officially stated is empirically proved by means of the case study – analysis of a budget of a training project from the point of view of fiscal burdens.