

Stanowisko
Podlaskiego Forum Samorządowego
z dnia 29 listopada 2017 r.
dotyczące opodatkowaniu podatkiem VAT dotacji e na budowę instalacji odnawialnych
źródeł energii (OZE)

Obecni na Forum przedstawiciele samorządów Województwa Podlaskiego wyrażają zdecydowany protest przeciwko opodatkowaniu podatkiem VAT dofinansowania otrzymanego do budowę instalacji odnawialnych źródeł energii (OZE).

Rozwój wytwarzania energii elektrycznej w odnawialnych źródłach wynika z potrzeby ochrony środowiska oraz wzmocnienia bezpieczeństwa energetycznego. Celem działań w tym zakresie jest zwiększenie wytwarzania energii ze źródeł odnawialnych, wspieranie rozwoju technologicznego i innowacji, tworzenie możliwości rozwoju regionalnego oraz większe bezpieczeństwo dostaw energii zwłaszcza w skali lokalnej. Z zobowiązań wynikających m.in. z pakietu klimatycznego 3 x 20 wynika, że do 2020 r. Polska ma obowiązek uzyskać 15% udział OZE w zużyciu energii. Obecnie wiele gmin z terenu województwa podlaskiego planuje przystąpić do realizacji projektów dotyczących instalacji systemów energii odnawialnej dla gospodarstw polegających na dostarczeniu i montażu instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, służących do wytwarzania energii elektrycznej i ciepłej (OZE), współfinansowanych ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020. Natomiast jak wynika z pisma Pawła Chorążego Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Rozwoju DKF-IV.7517.142.2017.DK z 30 października 2017 r. przekazane dotacje na budowę instalacji OZE mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez gminę usług i w związku z tym powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Oznacza to, że realizacja ww. inwestycji, w których beneficjenci (jst) nabywają, a następnie przekazują i dofinansowują zakup instalacji słonecznych i ogniów fotowoltaicznych na budynkach prywatnych (mieszkańców danej jst) w praktyce powoduje podrożenie inwestycji o „koszt” podatku VAT, który powinien być odprowadzony „od dotacji”.

Stanowisko zaprezentowane przez Ministerstwo Rozwoju nie znajduje uzasadnienia faktycznego i prawnego, wywołuje konsternację mieszkańców, znacznie podraża koszty, a w efekcie prowadzi do rezygnacji z przedsięwzięcia mniej zasobnych finansowo właścicieli nieruchomości.

Mając na uwadze żywotne interesy naszego kraju i jego mieszkańców wnosimy o uznanie za prawidłową interpretację, iż przyznana dotacja nie ma bezpośredniego związku z ceną wykonywanych przez gminy czynności, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Białystok, 29 listopada 2017 r.

Przewodniczący obrad Podlaskiego Forum Samorządowego/
Przewodniczący Zarządu Związku Gmin
Wiejskich Województwa Podlaskiego



Mirosław Lech

Uzasadnienie stanowiska:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się, co do zasady, przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przez świadczenie usług, natomiast rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Podstawą opodatkowania w podatku od towarów i usług, stosownie do postanowień art. 29 a ust. 1 ustawy o VAT, poza wskazanymi w ustawie wyjątkami, 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. Zatem, podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu. Przepis art. 29a ust. 1 ustawy jest odpowiednikiem art. 73 ww. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym 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.

Należy podkreślić, że opodatkowanie subwencji (dotacji) stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu VAT. Nie wszystkie subwencje (dotacje) stanowią element podstawy opodatkowania VAT. Jedynie takie, które są subwencjami (dotacjami) związanymi bezpośrednio z ceną dostawy towarów czy ceną świadczenia usług. Wyjątek ten należy interpretować w sposób ścisły. Wykładnia ścisła prowadzi do wniosku, że tylko subwencje bezpośrednio wpływające na cenę transakcji podlegają opodatkowaniu. Natomiast inne subwencje (dotacje) nie wchodzą tym samym do podstawy opodatkowania, a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu VAT. Zatem aby dotacja była powiązana bezpośrednio z ceną takich dostaw w rozumieniu art. 11 (A) VI dyrektywy – obecnie art. 73 dyrektywy 2006 (112 w IV), konieczną jest by była ona wypłacana podmiotowi dotowanemu bezpośrednio.

Natomiast dotacja na OZE jest to dotacja przeznaczona na pokrycie kosztów projektu, a nie mająca bezpośredniego wpływu na cenę towarów lub usług. Dotacje takie są przyznawane na cały projekt, w tym również solary na gminnych budynkach użyteczności publicznej, dlatego bezpodstawne jest przypisywanie ich częściowo do poszczególnych solarów instalowanych na budynkach mieszkańców. do podstawy opodatkowania wlicza się wyłącznie takie dotacje, które zostały przeznaczone na dopłatę do ceny towaru lub usługi, a więc mają bezpośredni wpływ na jej wysokość. W sytuacji zatem, gdy podatnik dla konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług otrzymuje od innego podmiotu dofinansowanie, np. w postaci dotacji stanowiącej dopłatę do ceny towaru lub usługi - tego rodzaju dofinansowanie, mające bezwzględny i bezpośredni związek z daną dostawą towaru czy - świadczeniem usług, stanowi, obok ceny, uzupełniający ją element podstawy opodatkowania. Celem realizowanych projektów jest zwiększenie produkcji energii z odnawialnych źródeł energii, czyniąc zadość wymogą przepisów unijnych – związanych z ograniczeniem szkodliwych dla człowieka oraz środowiska naturalnego emisji. uznać należy, że przyznawane dotacje mają charakter podmiotowy, a nie przedmiotowy. W przypadku dotacji, których nie da się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a które mają na celu jedynie dofinansowanie ogólnych kosztów programu, np. kosztów realizacji projektu nie będą stanowiły zapłaty w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy, a zatem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W związku z powyższym, stwierdzić należy, iż nie uznaje się za podstawę opodatkowania ogólnej dotacji (subwencji, innej dopłaty o podobnym charakterze) uzyskanej przez podatnika, niezwiązanej bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usługi, a więc niewpływającej na wysokość ceny danej dostawy lub usługi. Gotowe produkty dofinansowania nie stanowią dopłaty do usługi, tak więc wykluczona zostaje cenotwórcza rola dopłat. Przedmiotowe instalacje zaraz po oddaniu przez wykonawcę stają się własnością gminy realizującej projekt. Z upływem wskazanego w umowach czasu, dopiero zostaną one odsprzedane ich

użytkownikom za cenę ustaloną przez gminę. Podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług będzie więc zarówno wpłata otrzymana od mieszkańca jak i dofinansowanie otrzymane przez gminę.

Skoro nie wystąpi bezpośredni związek pomiędzy otrzymanym dofinansowaniem z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego. na realizację ww. projektów a ceną wykonywanych przez gminy czynności to otrzymana dotacje nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału sprawiedliwości wskazuje na fakt tego, że określenie związku pomiędzy dotacją a świadczeniem usług czy dostawą towaru jako bezpośredniego ma istotne znaczenie dla opodatkowania. Powołując się na wyrok w sprawie C-184/00 (Office des produits wallons ASBL v. Belgian State) można wskazać, że dotacja wpływa na cenę świadczenia, nie przesądza natomiast o uznaniu jej za czynnik zwiększający podstawę opodatkowania. Wedle zaproponowanej interpretacji przepisów w ETS opodatkowanie dotacji następowało tylko w stosunku do takich dotacji dotyczących konkretnych towarów i usług, które odpowiadają całości lub części wynagrodzenia z tytułu takiej czynności. Do podstawy opodatkowania wlicza się tylko dotacje związane w sposób bezpośredni z podstawą opodatkowania. Sam fakt zmniejszenia ceny świadczonych usług dzięki dotacji nie powoduje sam z siebie możliwości włączenia ich do podstawy opodatkowania. Przywoływane orzeczenie, mówi, że zazwyczaj dofinansowanie działalności podatnika wpływa w pewien sposób na stosowane przez niego ceny. Nie ma to jednak znaczenia dla uznania, czy dofinansowanie powinno zwiększyć podstawę opodatkowania – aby otrzymana dotacja zwiększała podstawę opodatkowania, konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta została dokonana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług. Dotacja dotyczy wykonywania określonego działania, a nie dostawy konkretnego kolektora dla konkretnego mieszkańca. Siłą rzeczy więc nie może być elementem bezpośrednio wpływającym na cenę, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Takie stanowisko zostało potwierdzone w licznych interpretacjach wydawanych w imieniu Ministra Finansów, tj. przykładowo w interpretacjach: Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP1/4512-370/15-4/ŻR z dnia 3 września 2015 r., Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP1/4512-370/15-5/ŻR z dnia 3 września 2015 r., Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/4512-621/15/JJ z dnia 29 września 2015 r., Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu sygn. ILPP1/4512-1-360/15-4/JSK z dnia 5 sierpnia 2015 r., Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/4512-207/15/JP z dnia 10 czerwca 2015 r.;

Powyższe stanowisko zostało również potwierdzone w następujących wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: I FSK 810/14 – Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2015 r., I FSK 157/14 – Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 821/13 – Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2015 r., I FSK 2057/13 – Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2015 r., I FSK 1580/13 – Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2014 r. i inne.

Niestety Dyrektor Krajowej Administracji Podatkowej w wydawanych ostatnio interpretacjach nie zajmuje w tej sprawie jednolitego stanowiska. Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną z dnia 7 lipca 2017 roku (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.166.2017.2.MWJ) w której organ przychylił się do poglądu wnioskodawcy, iż przyznana dotacja nie ma bezpośredniego związku z ceną wykonywanych przez wnioskodawcę czynności, a zatem nie podlega opodatkowaniu (podobna ocena została przedstawiona w interpretacji indywidualnej z dnia 4 sierpnia 2017 roku, sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.174.2017.3.SM). Jednocześnie w innych interpretacjach organ interpretacyjny zajmuje jednak przeciwne stanowisko, uznając że otrzymane dofinansowanie podlega opodatkowaniu (np. interpretacja indywidualna z dnia 24 lipca 2017 roku, sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.436.2017.1.ŻR; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2017 roku, sygn. 0111-KDIB3-1.4012.182.2017.1.JP; interpretacja indywidualna z dnia 18 sierpnia 2017 roku, sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.537.2017.1.MJ).

