



Warszawa, dnia 14 sierpnia 2020 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatku od Towarów i Usług

PT1.056.1.2020.467

Szanowny Panie Przewodniczący,

nawiązując do petycji w sprawie zmiany przepisów prawa w przedmiocie opodatkowania dotacji podatkiem od towarów i usług, uprzejmie informuję:

Harmonizacja podatku VAT

System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów regulacje przyjęte w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług¹ - zwanej dalej: „ustawą o VAT”, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² - dalej jako „dyrektywa VAT”. Dyrektywa ta nakreśla zasady funkcjonowania systemu VAT wskazując m.in. podmioty uznawane za podatników oraz zakres przedmiotowy opodatkowania tym podatkiem. Uniemożliwia ona również państwom członkowskim UE dowolne kształtowanie wysokości stawek podatkowych i zwolnień od tego podatku.

I tak, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przy czym przez dostawę towarów, co do zasady rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel³, natomiast za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie na rzecz osoby

¹ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.)

² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

³ art. 7 ust. 1 ustawy o VAT

. f

Finansów

fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów⁴.

Traktowanie dotacji na gruncie VAT

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, 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.

Przepis ten stanowi odpowiednik art. 73 dyrektywy VAT, 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.

Z ww. przepisów wynika, że warunkiem zaliczenia dotacji do podstawy opodatkowania jest jej bezpośredni związek z ceną, czyli bezpośredni wpływ dotacji na poziom ceny towaru lub usługi.

W sytuacji zatem, gdy podatnik, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze) wpływające bezpośrednio na cenę towaru lub usługi, dofinansowanie to stanowi składnik tej ceny. Innymi słowy dotacja „uzupełniająca” podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towaru lub usługi jest opodatkowana według takiej stawki VAT jak czynność, której dotyczy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast dotacji i dopłat o charakterze ogólnym, stanowiących dofinansowanie do ogólnych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, czyli dotacji, których nie da się zaklasyfikować, jako dopłata do ceny konkretnej wykonywanej przez podmiot czynności podlegającej opodatkowaniu.

Dyrektywa nie precyzuje, co należy rozumieć przez „bezpśredni związek z ceną”, niemniej jednak kwestia ta była przedmiotem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej „TSUE”⁵.

Przykładowo w wyroku w sprawie C-144/02 TSUE stwierdził:

„26 Przewidując, że do podstawy opodatkowania podatkiem VAT zalicza się, w przypadkach, które określa art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, subwencje przyznane podatnikom, przepis ten zmierza do obciążenia podatkiem VAT całej wartości towarów lub usług, a przez to do uniknięcia zmniejszenia przychodu z podatku na skutek przyznania subwencji.

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

⁴ art. 8 ust. 1 ustawy o VAT

⁵ m.in. w sprawach C-184/00 Office des produits wallons OPW v. państwo belgijskie; C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs & Excise, C-151/13 Le Rayon d'Or SARL

28 Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna przede wszystkim być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu yo to, by dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę. Jedyne w tym przypadku subwencja może być uznana za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym podlegać opodatkowaniu. Należy stwierdzić w szczególności, że prawo do otrzymywania subwencji jest przyznawane beneficjentowi, skoro tylko ten ostatni dokona transakcji podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons, Rec. str. I-9115, pkt 12 i 13).

30 (...) Nie ma konieczności, by kwota subwencji odpowiadała dokładnie zmniejszeniu ceny dostarczonego towaru lub wykonanej usługi. Wystarczy, by korelacja istniejąca między tym zmniejszeniem a wspomnianą wyżej subwencją, która może mieć charakter ryczałtowy, była istotna (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 17). "

W wyroku C-151/13 TSUE, rozpatrując kwestię dotacji ryczałtowej na pokrycie kosztów leczenia pensjonariuszy, wypłacanej na rzecz zakładów opiekuńczo-leczniczych dla osób niesamodzielných w podeszłym wieku, stwierdził:

„32 (...) „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w postępowaniu głównym, wypłacana przez krajową kasę ubezpieczenia zdrowotnego na rzecz zakładów opiekuńczo-leczniczych dla osób niesamodzielných w podeszłym wieku, jest pobierana przez te zakłady w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej, jakich udzielają one według różnych formuł swym pensjonariuszom.

36 Wreszcie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy, tak jak w sprawie w postępowaniu głównym, rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności ciągłą gotowością usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń z tytułu opieki zdrowotnej wymaganych przez pensjonariuszy, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielonego na żądanie pensjonariusza (zob. podobnie wyrok Kennemer Golf EU:C:2002:200, pkt 40).

37 W konsekwencji okoliczność, że rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane pensjonariuszom nie są ani z góry określone, ani zindywidualizowane, oraz że wynagrodzenie jest wypłacane w formie dotacji również nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem, którego kwota jest określona z góry i zgodnie z ustalonymi kryteriami".

Ostatecznie TSUE w ww. wyroku orzekł, że „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym, stanowi świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielných w podeszłym wieku na rzecz jego pensjonariuszy i wchodzi tym samym w zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Podkreślić należy, że powyższe przepisy odnoszą się do wszystkich podmiotów, co oznacza, że kwestię statusu podatkowego na gruncie VAT, tj. czy dany podmiot realizując określone czynności występuje jako podatnik VAT (w takim przypadku czynności te podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych) należy rozpatrywać w oparciu o zharmonizowane przepisy VAT, jak i orzecznictwo TSUE, a także w oparciu o przepisy, na podstawie których podmioty te zostały powołane, biorąc przy tym pod uwagę charakter realizowanych czynności. Sam fakt finansowania projektu z dotacji czy też posiadania statusu jednostki samorządu terytorialnego nie oznacza, że czynności realizowane przez taki podmiot będą pozostawały za założenia poza VAT. W każdym przypadku konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych towarzyszących wykonywanym czynnościom, a te - z uwagi na bogactwo życia społecznego i gospodarczego - mogą się różnić w istotny sposób.

Opodatkowanie dotacji na instalacje OZE

Odnosząc się szczegółowo do kwestii opodatkowania wskazanych przez Pana przykładowo dotacji na instalacje w odnawialne źródła energii (dalej „OZE”) należy stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym czynności jednostki samorządu terytorialnego (dalej „jst”), będącej stroną umów z mieszkańcami, polegające np. na koordynacji prac związanych z organizacją projektu (zlecenie montażu instalacji innym podmiotom, nadzór), a następnie przekazaniu instalacji na własność mieszkańca po dokonaniu przez niego wpłaty wkładu własnego (w wysokości zależnej od wysokości dotacji) stanowią czynność podlegającą opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych. Przy czym dotację przeznaczoną na realizację takiego przedsięwzięcia (która nie może być wykorzystana przez jst w żaden inny sposób), tj. wykonanie instalacji OZE (przekazanej następnie odpłatnie mieszkańcom), należy uznać za część wynagrodzenia (obok wkładu mieszkańca) z tego tytułu.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku o sygn. akt I FSK 507/18 NSA rozpatrując kwestię dofinansowania usług montażu przez gminę kolektorów słonecznych orzekł:

„6.7 (...) Sąd I instancji trafnie zatem stwierdził, że wpłaty wnoszone przez indywidualnie oznaczonych mieszkańców będą w istocie zapłatą za przyszłe świadczenie realizowane przez Gminę na rzecz konkretnego mieszkańca. W zamian za dokonane wpłaty, mieszkańcy będą mogli korzystać z zamontowanych instalacji, a końcowo - po upływie 5 lat - stać się ich właścicielami. Tym samym, wpłaty mieszkańców (usługobiorców) powinny być - co nie było sporne w sprawie - zaliczone do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Ponieważ instalacje docelowo nie będą stanowiły majątku Gminy, to mieszkańcy będą rzeczywistymi i ostatecznym beneficjentem projektu współfinansowanego ze środków UE (a więc także udzielonej dotacji).

6.8. Naczelny Sąd Administracyjny w konkluzji stwierdza, że w świetle stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wydanie interpretacji indywidualnej, zarówno organ interpretacyjny oraz Sąd I instancji, przy ocenie prawnej tego stanu faktycznego, prawidłowo przyjęły, że 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 instalacji na konkretnym budynku należącym do konkretnego podmiotu.

Trafnie Sąd I instancji przyjął, że uzyskane przez Gminę dofinansowanie było bezpośrednio związane z finansowaniem konkretnej inwestycji (zadania) w postaci usługi montażu instalacji solarnych świadczonej na rzecz indywidualnie oznaczonego mieszkańca Gminy. Z tym zindywidualizowanym mieszkańcem Gmina zawarze umowę cywilnoprawną, w której ustalone zostaną wzajemne zobowiązania organizacyjno - finansowe stron. Świadczenie to jest więc ściśle i bezpośrednio związane ze świadczoną usługą wykonania instalacji.

W rezultacie otrzymana przez Gminę dotacja będzie miała bezpośredni wpływ na cenę usługi. Całokształt okoliczności wskazanych we wniosku dawał bowiem uprawnioną podstawę do przyjęcia, że wynagrodzenie za usługę było kalkulowane z uwzględnieniem środków pochodzących z dotacji. Zauważyć też można, że wbrew wywodom zawartym w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, świadczenie usług związanych z zakupem, dostawą i montażem będących przedmiotem wniosku instalacji przez skarżącą Gminę ma charakter cywilnoprawny, a nie publicznoprawny. Zgodzić należy się więc z Sądem I instancji, że otrzymana przez Gminę dotacja powinna zwiększać w tym przypadku podstawę opodatkowania skoro będzie miała bezpośredni wpływ na wysokość wynagrodzenia.

Końcowo odnotować należy, że stanowisko analogiczne, na tle takiego samego stanu faktycznego prawnego, Naczelny Sąd Administracyjny zajął wyroku z 8 czerwca 2018 r. (Sygn. akt IFSK186/18, dostępny w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych). "

Jak wskazano powyżej czynności wykonywane przez „jst”, będącej investorem i stroną umów z mieszkańcami, polegające np. na koordynacji prac związanych z realizacją programu, stanowią czynności podlegające opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych.

Odliczenie podatku naliczonego

Odnosnie kwestii odliczenia podatku naliczonego należy zauważyć, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług, a towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest zatem związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi (czynnościami, których następstwem jest określenie podatku należnego - powstanie zobowiązania podatkowego). Warunkiem odliczenia jest również niezastnienie przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W przypadku zatem nabycia towarów i usług, które są (mają być) wykorzystywane w całości do prowadzenia działalności opodatkowanej, co do zasady podatnikowi (gminie) przysługuje prawo do odliczenia podatku zapłaconego w cenie nabywanych towarów i usług.

Odnosząc się na zakończenie do postulatu, aby podatek VAT w jednostkach samorządu terytorialnego w programach objętych dofinansowaniem był neutralny pragnę podkreślić, że ze względu na ściśle zharmonizowanie przepisów w zakresie podatku VAT nie ma możliwości wprowadzenia modyfikacji w systemie podatku VAT, wykraczających poza ramy nakreślone przepisami unijnymi.

Z poważaniem

dr Paweł Selera

Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/