



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 13 maja 2024 r.

Poz. 52

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.1.2023

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 2 maja 2024 r.

w sprawie opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego polegających na instalacji systemów odnawialnych źródeł energii oraz usuwaniu azbestu w związku wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 30 marca 2023 r. w sprawach C-612/21 Gmina O. i C-616/21 Gmina L.

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ – dalej: „Ordynacja podatkowa”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy traktowania na gruncie przepisów w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego czynności polegających na:

- a) dostarczaniu i zainstalowaniu przez gminę, za pośrednictwem podmiotu zewnętrznego, systemów odnawialnych źródeł energii (OZE) na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości;
- b) usuwaniu, za pośrednictwem podmiotu zewnętrznego, azbestu z określonych budynków i odbieraniu wyrobów i odpadów zawierających azbest od mieszkańców.

Interpretacja uwzględnia tezy wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE”) z dnia 30 marca 2023 r. wydanych w sprawach C-612/21 Gmina O. i C-616/21 Gmina L.

Treść ww. wyroków oznacza konieczność zmiany linii interpretacyjnej prezentowanej przez organy podatkowe.

¹⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760.

W celu zatem zapobieżenia powstaniu wątpliwości interpretacyjnych oraz zapewnienia jednolitego stosowania przepisów w tym zakresie przez organy podatkowe, uzasadnione jest wydanie niniejszej interpretacji ogólnej.

Interpretacja określa ponadto skutki ww. wyroków TSUE w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁾ (dalej: „ustawa o VAT”), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy.

Należy jednak podkreślić, że zarówno odpłatna dostawa towarów, jak również odpłatne świadczenie usług, podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, w rozumieniu tej ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Przywołane powyżej przepisy stanowią implementację do krajowego porządku prawnego regulacji dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³⁾ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”).

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

²⁾ Dz. U. 2024 r. poz. 361

³⁾ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

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.

2.1 Czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w sprawach będących przedmiotem rozpatrywania przez TSUE

2.1.1 Dostarczanie i instalacja systemów OZE (C-612/21)

Gmina realizowała projekt, będący częścią regionalnego programu operacyjnego województwa na lata 2014–2020, dotyczący instalacji systemów OZE na nieruchomościach będących własnością mieszkańców gminy. Zgodnie z umową zawieraną przez gminę z mieszkańcami, którzy zdecydowali się na skorzystanie z systemów OZE, wszystkie te systemy miały stanowić własność gminy w okresie trwałości projektu, tj. przez 5 lat od dnia otrzymania ostatniej płatności z tytułu tego projektu od województwa.

W ramach realizacji tego projektu gmina otrzymała dofinansowanie z województwa w wysokości 75% kosztów objętych dofinansowaniem.

W związku ze swobodą, jaką gmina posiadała w zakresie decydowania o sposobie sfinansowania pozostałej części wydatków na ww. działania, część w wysokości 25% kosztów gmina uzyskiwała od właścicieli nieruchomości, którzy na swój wniosek korzystają z systemów OZE.

Wykonując te czynności gmina korzystała z podwykonawcy – faktycznej dostawy i instalacji systemów OZE na nieruchomościach mieszkańców gminy dokonywał podmiot zewnętrzny wyłoniony w drodze przetargu publicznego. Z tytułu wykonywanych czynności podmiot ten wystawiał dla gminy fakturę dokumentującą te czynności (zgodnie z umową zawartą z gminą).

2.1.2 Usuwanie wyrobów i odpadów zawierających azbest z określonych budynków (C-616/21)

Gmina, w ramach „Programu wieloletniego oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032”, realizowała działania polegające na usuwaniu wyrobów i odpadów zawierających azbest z budynków mieszkalnych i handlowych. Wyroby i odpady zawierające azbest usuwane były z nieruchomości, których właściciele złożyli stosowny wniosek (nie były zawierane umowy pomiędzy gminą a właścicielami nieruchomości).

Gmina nie pobierała za te czynności opłat od właścicieli nieruchomości, jej działania w tym zakresie były finansowane z dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (refundacja od 40% do 100% poniesionych wydatków, w zależności od spełnienia wymogów określonych przez wspomniany fundusz).

Wykonując te czynności gmina korzystała z podwykonawcy – usługi usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest były faktycznie wykonywane przez podmiot zewnętrzny wyłoniony

w drodze przetargu publicznego. Z tytułu wykonywanych czynności podmiot ten wystawiał dla gminy fakturę dokumentującą te czynności (zgodnie z umową zawartą z gminą).

2.2 Wyroki TSUE z dnia 30 marca 2023 r. w sprawach C-612/21 Gmina O. i C-616/21 Gmina L.

W powyższych sprawach TSUE orzekł, że art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że:

- a) *„(...) dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.”* (wyrok C-612/21);
- b) *„(...) okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.”* (wyrok C-616/21).

W ocenie TSUE wykonywanie przez gminy czynności w zakresie instalacji systemów OZE i w zakresie usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest, w okolicznościach takich, jak rozpatrywane w ww. postępowaniach, nie stanowi zatem działalności gospodarczej, co oznacza, że w takich przypadkach gminy nie działają w charakterze podatników VAT i w konsekwencji wykonywane przez nie czynności nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Ostateczną ocenę wszystkich okoliczności faktycznych i ustalenie charakteru wykonywanych przez gminy czynności w sprawach będących przedmiotem postępowań TSUE pozostawił sądowi odsyłającemu, dostarczając jednocześnie w ww. wyrokach wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii Europejskiej, które mogą być użyteczne do ostatecznego rozstrzygnięcia przedmiotowych spraw.

TSUE zwrócił uwagę na następujące okoliczności mające wpływ na uznanie czynności za opodatkowane VAT:

- a) Świadczenie musi być wykonane odpłatnie

Aby świadczenie usług było dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu przepisów dotyczących VAT musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem usług z jednej strony a świadczeniem

wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika z drugiej strony. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy podmiotem świadczącym usługi z jednej strony a usługobiorcą z drugiej strony istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a zapłata otrzymywana przez podmiot dokonujący tych świadczeń stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej temu usługobiorcy⁴⁾. Nie jest przy tym konieczne, aby świadczenie wzajemne za to świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy, bowiem owo świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej⁵⁾. Nie ma również znaczenia okoliczność, że świadczenie usługi zostało dokonane po cenie wyższej lub niższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej⁶⁾.

- b) Świadczenie musi być wykonane w ramach działalności gospodarczej, aby świadczeniodawca działał w charakterze podatnika

Pojęcie „działalności gospodarczej” ma szeroki zakres oraz obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się jako taką, niezależnie od jej celów lub rezultatów⁷⁾. Określona działalność jest więc co do zasady uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje⁸⁾. Z tych też względów należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich dana działalność jest prowadzona, dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie⁹⁾.

Mając powyższe na względzie w obydwu przedmiotowych sprawach TSUE zauważył:

- a) czynności wykonywane przez gminy ograniczają się do realizacji – w ramach określonych programów – działań, które z założenia nie mają charakteru powtarzalnego (regularnego);
- b) gminy płacą faktycznemu wykonawcy określonych czynności (instalacja systemów OZE, usuwanie wyrobów i odpadów zawierających azbest) ceny rynkowe tych świadczeń, otrzymując przy tym od mieszkańców jedynie zwrot niewielkiej części kosztów albo oferując je mieszkańcom nieodpłatnie;
- c) jeżeli gmina odzyskuje jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów – w drodze otrzymywanych przez nią wkładów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może

⁴⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 25; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 25

⁵⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 35; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 26

⁶⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 36; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 27

⁷⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 41; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 33

⁸⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 42; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 34

⁹⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 43; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 35

sugerować, że wkłady te należy raczej uznać za opłatę niż za wynagrodzenie za świadczenie. Jest tak tym bardziej, gdy świadczenie wzajemne uiszczane przez usługobiorców nie istnieje¹⁰⁾;

- d) odzyskiwane przez gminy kwoty (od mieszkańców oraz ze środków publicznych) są co do zasady niższe niż wydatki ponoszone przez nie na realizację wskazanych programów – gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku (taki stan nie odpowiada podejściu, jakie przyjąłby instalator systemów OZE, który przy ustalaniu swoich cen starałby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku)¹¹⁾;
- e) sposób finansowania realizowanych działań może stawiać przepływy pieniężne gmin w sytuacji strukturalnie deficytowej oraz stwarza nietypowy dla podatników stopień niepewności – kwestia refundacji poniesionych wydatków ze środków publicznych pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez podmiot finansujący decyzji, co z reguły następuje po dokonaniu tych działań¹²⁾;
- f) wszystkie ww. okoliczności powodują, że nie można działań prowadzonych przez gminy uznać za porównywalne z działalnością wykonywaną przez przedsiębiorców, która z założenia opiera się na dążeniu do osiągania dochodu.

Mając powyższe na względzie, badając, czy dana czynność wykonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE czy też usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie TSUE przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie. W szczególności należy zbadać, czy czynność ma charakter stały, czy jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie (oraz w jakim stopniu ponoszona odpłatność stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń), czy wiąże się z zatrudnieniem podwykonawców czy też jest wykonywana przez pracowników jednostki samorządu terytorialnego, jak również czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez podmioty gospodarcze.

Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

Należy w tym miejscu podkreślić, że zagadnienia będące przedmiotem niniejszej interpretacji były już przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w dniu 20 października 2023 r. wydał wyrok w sprawie I FSK 1490/20 dotyczącej czynności usuwania azbestu, będącej przedmiotem postępowania przed TSUE (wyrok w sprawie C-616/21).

¹⁰⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 46; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 38

¹¹⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 47; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 38

¹²⁾ Wyrok w sprawie C-616/21 pkt 48; wyrok w sprawie C-612/21 pkt 39

NSA wydał także wyroki w analogicznych sprawach jak te będące przedmiotem postępowań przed TSUE. W zakresie dotyczącym instalacji systemów OZE zapadły w szczególności: wyrok NSA wydany w składzie siedmiu sędziów z dnia 5 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 1454/18 czy wyrok NSA z dnia 5 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1868/18.

W zakresie natomiast czynności usuwania azbestu NSA wydał w szczególności: wyrok z dnia 3 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1707/19 oraz wyrok z dnia 5 października 2023 r., sygn. akt. I FSK 24/19.

W wyrokach tych NSA orzekł przywołując wytyczne płynące z omawianych wyroków TSUE.

3. Skutki wyroków TSUE w sprawach C-612/21 i C-616/21 w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego

W przypadku, gdy czynności w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE albo usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest wykonane przez jednostkę samorządu terytorialnego w okolicznościach analogicznych jak w sprawach będących przedmiotem postępowania przed TSUE (i które w świetle wskazówek zawartych w tych wyrokach powinny być uznane za nieobjęte zakresem podatku VAT), zostały przez tę jednostkę opodatkowane, a podatek należny z tego tytułu został rozliczony, jednostka samorządu terytorialnego może dokonać korekty tego rozliczenia.¹³⁾

Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekty podatku należnego jest jednocześnie zobowiązana do stosownego skorygowania podatku naliczonego uprzednio odliczonego od podatku należnego, zawartego we wszystkich wydatkach związanych z realizacją tych programów. Korekta podatku naliczonego powinna dotyczyć zarówno wydatków bezpośrednio związanych z tymi czynnościami (np. zakup od podmiotu zewnętrznego instalacji OZE czy usług usuwania azbestu), jak też wydatków związanych z nimi pośrednio (np. związanymi z kosztami obsługi tych programów) – w całości lub w części, w jakiej dotyczyły realizacji przedmiotowych czynności¹⁴⁾.

W sytuacji bowiem uznania wykonywanych czynności za nieopodatkowane, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Dokonanie korekt podatku należnego oraz podatku naliczonego w związku z uznaniem czynności w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE albo usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest powoduje również konieczność weryfikacji tzw. prewspółczynnika, na podstawie którego, zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, obliczany jest podatek naliczony związany z działalnością gospodarczą w przypadku, gdy podatnik nabywa towary i usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza.

¹³⁾ Zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów Ordynacji podatkowej.

¹⁴⁾ Dotyczy to przypadków odliczania podatku naliczonego na podstawie art. 90 ust. 2 ustawy o VAT

Mając na względzie wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę zaufania obywateli do państwa (określaną również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela), wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę równego traktowania oraz biorąc pod uwagę utrwaloną praktykę interpretacyjną (art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 Ordynacji podatkowej), zgodnie z którą jednoznaczne było stanowisko organów podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE oraz usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest wykonanych przez jednostki samorządu terytorialnego w okolicznościach analogicznych jak w sprawach będących przedmiotem postępowań przed TSUE, należy uznać, że jednostki samorządu terytorialnego, które spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia w związku z wyrokami TSUE w sprawach C-612/21 oraz C-616/21, mogą, lecz nie mają obowiązku jej dokonania.

Dokonanie korekty podatku naliczonego będące konieczną konsekwencją korekty podatku należnego w związku z ww. wyrokami TSUE może mieć również wpływ na ewentualną konieczność korygowania przez jednostki samorządu terytorialnego rozliczeń z instytucjami finansującymi instalację systemów OZE oraz usuwanie wyrobów i odpadów zawierających azbest ze stosownych programów.

Ponadto zauważyć należy, że realizacja przedmiotowych czynności w ramach wskazanych programów ze swej natury może być procesem długotrwałym, zaś niektóre umowy na dostawę i instalację systemów OZE oraz usuwanie wyrobów i odpadów zawierających azbest mogą być obecnie na różnym etapie realizacji. Może to utrudniać szybką zmianę sposobu dokonywanych dotąd rozliczeń podatku VAT w odniesieniu do wskazanych czynności. Tym samym jednostkom samorządu terytorialnego należy zapewnić niezbędny czas w celu dostosowania rozliczeń VAT zgodnie z niniejszą interpretacją. W związku z tym jednostki samorządu terytorialnego powinny dostosować rozliczenia VAT w odniesieniu do wskazanych czynności w okresie 3 miesięcy od końca miesiąca w którym opublikowano niniejszą interpretację.

W przypadku stosowania przez jednostki samorządu terytorialnego za ww. trzymiesięczny okres opodatkowania VAT przedmiotowych czynności – finansowanych ze środków publicznych, jak i z wpłat pochodzących od właścicieli nieruchomości – z jednoczesnym odpowiednim skorzystaniem z prawa do odliczenia podatku naliczonego, taki sposób rozliczenia VAT nie powinien być kwestionowany.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*