



Warszawa, dnia 26 czerwca 2020 r.

**MINISTERSTWO FINANSÓW**  
**Departament Podatku od Towarów i**  
**Usług**

PT1.8102.34.2020.460

Pan  
**Przemysław Hofman**

Zastępca Dyrektora Departamentu  
Gospodarki Niskoemisyjnej  
w Ministerstwie Rozwoju

*Szanowny Panie Dyrektorze,*

nawiązując do pisma nr DGN-II.0710.2.2020 z 29 maja 2020 r. w sprawie traktowania na gruncie podatku VAT dofinansowania w Programie Stop Smog<sup>1</sup>, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje:

***Ogólne informacje dot. traktowania na gruncie VAT dotacji***

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 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> – 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 dodanej<sup>3</sup> – dalej jako „dyrektywa”. 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 postanowieniami dyrektywy, podstawa opodatkowania VAT 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 (art. 73 dyrektywy, który został implementowany w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT).

<sup>1</sup> Program realizowany na podstawie ustawy z dnia 8 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 51)

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Z cytowanego wyżej przepisu wynika, że dotacja podlega opodatkowaniu, jeżeli ma bezpośredni związek z ceną dostarczonego towaru/usługi świadczonej przez otrzymującego dotację. W takiej sytuacji stanowi bowiem wynagrodzenie (bądź jego część) płacone przez osobę trzecią w zamian za dostarczony towar/usługę świadczoną przez otrzymującego dofinansowanie.

### ***Program Stop Smog***

Z Pana pisma wynika, że „program jest skierowany do osób ubogich energetycznie zamieszkujących domy jednorodzinne i obejmuje realizację w ww. gospodarstwach domowych przedsięwzięć niskoemisyjnych polegających na:

- wymianie urządzeń lub systemów grzewczych na spełniające standardy niskoemisyjne;
- likwidacji urządzeń lub systemów grzewczych oraz przyłączeniu do sieci ciepłowniczej, elektroenergetycznej lub gazowej;
- kompleksowej termomodernizacji budynku.

Przedsięwzięcia są realizowane na rzecz beneficjenta końcowego przez gminę i finansowane ze środków publicznej do 100% ich wartości. Gmina zapewnia 30% wkładu własnego (w przypadku gmin powyżej 100 tys. mieszkańców wkład musi być wyższy). Pozostała część Programu (70%) jest finansowana z budżetu państwa, poprzez Fundusz Termomodernizacji i Remontów.”

Ponadto z informacji zawartych w prezentacji programu na stronie internetowej Ministerstwa Rozwoju<sup>4</sup> wynika m.in.:

- Program jest skierowany do wszystkich gmin, na terenie których jest problem z jakością powietrza i obowiązuje wojewódzka uchwała antysmogowa (obecnie 11 województw)
- Gmina pełni rolę inwestora i jest odpowiedzialna za cały proces naboru i realizacji inwestycji
- Przedsięwzięcia niskoemisyjne są planowane, przygotowywane, realizowane przez gminę
- Wsparcie MR polega na przekazaniu za pośrednictwem BGK dotacji w wysokości 70% kosztów, ale nie więcej niż średnio 37 100 zł do jednego budynku (czyli 70% od kwoty 53 tys. zł) w całej puli budynków zgłoszonych do Programu – w przypadku gmin pow. 100 tys. mieszkańców dofinansowanie jest mniejsze niż 70%
- Do 5% wartości porozumienia gmina może przeznaczyć na obsługę programu, w tym np. zatrudnienie dodatkowego pracownika
- Gmina dokonuje inwentaryzacji i selekcji obiektów na przedsięwzięcia niskoemisyjne – dobór rodzaju przedsięwzięcia niskoemisyjnego do obiektu
- Gmina podpisuje umowy z beneficjentami umożliwiające wykonywanie przedsięwzięć na terenie nieruchomości

---

<sup>4</sup> <https://www.gov.pl/web/rozwoj/stop-smog>

- Gmina przeprowadza zamówienie na usługi i dostawy oraz roboty budowlane w ramach przedsięwzięć niskoemisyjnych (zaplanowanie sposobu kontraktacji, przygotowanie dokumentacji przetargowej, warunków udziału, kryteriów wyboru)
- Gmina musi potwierdzić osiągnięcie efektów realizacji porozumienia
- Gmina organizuje zasoby niezbędne na przygotowanie i nadzór nad realizacją przedsięwzięć niskoemisyjnych oraz nad trwałością inwestycji
- Gmina zapewnia utrzymanie efektów inwestycji przez okres 10 lat tj.: zapewnia dostęp do usług doradztwa energetycznego.

Szczegółowy wykaz kosztów współfinansowanych w ramach przedsięwzięć niskoemisyjnych zawiera art. 11c ust. 3 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów<sup>5</sup>.

### ***Opodatkowanie VAT w programie Stop Smog***

Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym czynności jednostki samorządu terytorialnego (dalej „jst”), będącej inwestorem i stroną umów z mieszkańcami, polegające np. na koordynacji prac związanych z realizacją programu (m.in. inwentaryzacja i selekcja obiektów, przeprowadzanie zamówień na usługi i dostawy oraz roboty budowlane, nadzór) stanowią czynności podlegające opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych. Przy czym dotację przeznaczoną na realizację takiego przedsięwzięcia, tj. realizację w określonych gospodarstwach domowych przedsięwzięć niskoemisyjnych, (która to dotacja nie może być wykorzystana przez jst w żaden inny sposób), należy uznać za część wynagrodzenia (obok wkładu mieszkańca) z tego tytułu.

Powyższe stanowisko nie budzi wątpliwości i znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych (przykładowo w wyroku NSA o sygn. akt I FSK 507/18 NSA dotyczącym dofinansowania usług montażu przez gminę kolektorów słonecznych).

Zatem kwota dotacji przyznana w programie Stop Smog, jak i wkład mieszkańca będą stanowiły podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Przy czym należy podkreślić, że kwoty te należy uznać za wartość brutto „ceny” kompleksowej usługi realizacji programu świadczonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, tj. zawierające podatek VAT.

### ***Odliczenie podatku naliczonego***

Odnosnie do 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.

---

<sup>5</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 22 z późn. zm.

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 niezaistnienie 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.

Jak wskazano powyżej czynności wykonywane przez „jst”, będącej inwestorem i stroną umów z mieszkańcami, polegające np. na koordynacji prac związanych z realizacją programu, stanowią czynności podlegające opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych. W przypadku zatem nabycia towarów i usług, które są (mają być) wykorzystywane w całości do prowadzenia ww. działalności opodatkowanej, co do zasady podatnikowi (Gminie) przysługuje prawo do odliczenia podatku zapłaconego w cenie nabywanych towarów i usług.

Ocena każdego konkretnego stanu faktycznego może być jednak dokonana przy analizie wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, w ramach postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w trybie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>. W przypadku powstania wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie zainteresowany ma prawo zwrócić się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie takiej interpretacji (art. 14b – 14s Ordynacji podatkowej).

Niniejsze wyjaśnienie nie stanowi interpretacji wydanej w trybie przewidzianym przepisami art. 14b-14s Ordynacja podatkowa, a w konsekwencji nie wywołuje skutków z nich wynikających.

Z poważaniem

*Zbigniew Makowski*

Zastępca Dyrektora  
Departamentu Podatku od Towarów i Usług

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.)