

Subwencje i dotacje jako element podstawy opodatkowania VAT – uwagi na przykładzie tzw. ustawy prądowej

Subsidies as part of the VAT base – comments on the example of the so-called electricity act

Maciej Flis

Student Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Streszczenie

W referacie omówiono problem subsydiów i innego rodzaju dopłat w kontekście podatku od towarów i usług. Przedstawiono regulację prawną w dyrektywie oraz prawie krajowym. Przywołano orzecznictwo dotyczące opodatkowania subsydiów. Przytoczono przepisy tzw. ustawy prądowej. Finalnie dokonano oceny tzw. ustawy prądowej w materii podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek od towarów i usług, subwencje, podstawa opodatkowania, energia.

Abstract

The paper presents the problem of subsidies in the context of value added tax. The legal regulation is presented in the directive and in the national law. The case law on taxation of subsidies is recalled. The provisions of the so-called electricity act are cited. Finally, the so-called electricity act in the matter of value added tax was evaluated.

Keywords: tax law, VAT, subsidies, tax base, energy.

W niniejszym referacie poruszony zostanie problem skutków podatkowych udzielania dotacji podmiotom dokonującym dostawy towarów i świadczącym usługi opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Od dziesięcioleci powszechną praktyką państw jest wspieranie określonego typu działań lub kategorii podmiotów z różnych względów przez nie uznawanych za istotne. Najefektywniejszą finansowo metodą wsparcia jest udzielenie subwencji lub dotacji.

Istotą niniejszego referatu nie jest dywagacja nad charakterem prawnym subwencji i dotacji. Jednak dla porządku należy zaznaczyć, że ich immanentnymi cechami są nieodpłatność i bezzwrotność. Subwencja różni się od dotacji tym, że ma charakter roszczenia prawnego, związanego z jej przednim zaplanowaniem przeznaczenia na dany cel.

Przechodząc jednak do aspektu podatkowego referatu, należy wyjść od podstaw obecnie obowiązującej regulacji podatku od wartości dodanej w Polsce. Jak powszechnie wiadomo, najważniejszym unormowaniem z zakresu tego podatku jest dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹. W omawianym aspekcie przepisem stanowiącym trzon rozważań jest art. 78 dyrektywy. Mówi on, że „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”. W rozumieniu powyższego przepisu subwencję należy rozumieć w sposób szerszy aniżeli tylko subwencję, gdyż w istocie chodzi o świadczenie otrzymywane w związku z wykonaną czynnością. Należy powiedzieć, że intencją dyrektywy było opodatkowanie subwencji mogących być uznane za cenotwórcze. Jednak nie doszło do zdefiniowania, czym jest owa cenotwórczość.

Przechodząc do polskiej regulacji – w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² dokonano transpozycji art. 78 dyrektywy w art. 29a. Mówi on, że „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”. Patrząc na przepis, widać wyraźnie, że polski ustawodawca literalnie wyraził chęć opodatkowania zarówno subwencji, dotacji, jak i dopłat o podobnym charakterze. Należy też wspomnieć, że polski ustawodawca w treści przepisu mówi

o bezpośrednim wpływie na cenę, używa więc sformułowania bardziej dobitnego od „związania bezpośredniego z ceną”, jednak pod względem treściowym tożsamego.

Jednocześnie należy wspomnieć, że zgodnie z art. 19a ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. „obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze”. Oznacza to, że transfery tego typu traktowane są na analogicznej zasadzie jak zapłata.

Podsumowując tę część: wszystko, co ma bezpośrednie powiązanie z ceną danego towaru lub usługi, niesie ze sobą daleko idące skutki na gruncie podatku od towarów i usług.

Jednak patrząc na regulację zarówno wspólnotową, jak i krajową, nigdzie nie zdefiniowano bezpośredniego związku z ceną. Jest to termin ustawowy w ustawie niezdefiniowany, jednocześnie nie istnieją akty niższej rangi odnoszące się do tego sformułowania. Jakkolwiek termin intuicyjnie z pozoru jest jasny, w praktyce prawnej wiąże się z koniecznością kazuistycznego rozstrzygnięcia, czy cena danego towaru lub usługi ulegała zmianie z powodu udzielenia subwencji, jednak najczęściej jest to rozstrzygnięcie, jak istotny był wpływ na jej cenę.

Patrząc na orzecznictwo ETS – prawo wspólnotowe w zakresie opodatkowania dotacji odróżnia dotacje ogólne, dotacje celowe i dotacje mające na celu sfinansowanie określonej działalności podatnika. Dotacje do kosztów stałych czy nabycia środków trwałych wpływają na ceny świadczonych usług, ale z uwagi na brak bezpośredniego związku z ich świadczeniem nie są opodatkowane podatkiem od wartości dodanej.

W uzasadnieniu wyroku w sprawie C-184/00 (*Office des produits wallons ASBL v. Belgian State*)³, będącego powszechnie przytaczanym w materii opodatkowania subwencji, podkreślono, że sam tylko fakt, iż dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania. Wskazano, że do uznania dotacji za zwiększającą podstawę opodatkowania konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej. Dotacja powinna być związana także z konkretną, oznaczoną dostawą albo usługą.

Należy również wskazać na orzeczenie ETS w sprawie C-381/01 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej⁴, w którym rozstrzygano o ewentualnym opodatkowaniu subwencji wypłacanych producentom pasz. Stwierdza się w nim, że „subwencja powinna przede wszystkim być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencjonowanemu po to, by dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę. Jedynie w tym przypadku subwencja może być uznana za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym podlegać opodatkowaniu”.

Widać więc, że orzecznictwo wspólnotowe, jeszcze sprzed polskiej akcesji, wytyczyło zasady właściwej klasyfikacji subwencji jako cenotwórczej.

Przechodząc do orzecznictwa sądów polskich, należy zauważyć, że również wypowiedziały się w materii opodatkowania

subwencji. Orzeczenia zostały wydane w nieodległej przeszłości.

Jako pierwszy należy przytoczyć wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2018 r. (I FSK 1692/16)⁵; dotyczył on problemu spółki komunalnej świadczącej usługi publicznego przewozu autobusami komunikacji miejskiej. Działała ona w warunkach sztywnie narzuconej, uchwałą rady gminy, ceny biletów oraz stosowanych do ich zakupu ulg. W orzeczeniu „sąd stwierdził, że zasadniczym elementem, wpływającym na objęcie uzyskanej przez podatnika dotacji definicją podstawy opodatkowania jest odpowiedź na pytanie, czy dotacja udzielana jest w celu sfinansowania, czy też dofinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług. Tylko taka dotacja zaliczana jest do obrotu w rozumieniu art. 29 ust. 1 u.p.t.u.”.

W dalszej części orzeczenia wskazuje się, że „dotacje mające na celu dofinansowanie ogólnych kosztów działalności, niedające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a więc niezależnione od ilości i wartości dostarczanych towarów lub świadczonych usług, nie stanowią obrotu w rozumieniu tego przepisu, a zatem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji w przypadku, gdy dofinansowanie przeznaczone jest na ogólną działalność beneficjenta lub na globalną realizację konkretnego programu uznaje się, że kwota dofinansowania nie ma bezpośredniego wpływu na cenę”.

Również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 18 września 2018 r. (I SA/Rz 525/18)⁶ poruszał zagadnienia spółek przewozowych. W orzeczeniu wskazano, że „refundacja na pokrycie ujemnego wyniku finansowego działalności skarżącej i utrzymanie połączeń, zgodnie z przedstawionym opisem stanu faktycznego, kalkulowana jest w oparciu nie o ceny konkretnych usług, dostarczanych ich zindywidualizowanym nabywcom. Podstawą ustalenia jej wysokości jest bowiem wskaźnik jakim jest wynik finansowy działalności skarżącej, wyliczony jako różnica pomiędzy kosztami szeroko rozumianej działalności przewozowej, w odniesieniu do pewnej grupy przewozów, jaką stanowią przewozy organizowane, a przychodami uzyskiwanymi nie tylko z tytułu sprzedaży biletów na tych liniach, ale również z refundacji z tytułu stosowania ulg ustawowych i handlowych oraz prowadzonej działalności reklamowej”.

Należy także wskazać na całą serię orzeczeń sądów dotyczących dofinansowywania odnawialnych źródeł energii (dalej „OZE”). W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 20 lutego 2019 r. (I SA/Bk 29/19)⁷ stwierdzono, że „w okolicznościach niniejszej sprawy nie ulega wątpliwości, iż Dofinansowanie przekazane na rzecz Gminy w związku z zawarciem umowy o dofinansowanie projektu «Modernizacja indywidualnych źródeł energii cieplnej i elektrycznej w gminie N.», o którym mowa we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest bezpośrednio związane z ceną wykonania przez Gminę usługi instalacji Zestawu OZE na rzecz mieszkańca. W opisie zdarzenia przysięgo Gmina wskazuje bowiem, iż głównym celem Projektu jest ograniczenie emisji gazów cieplarnianych poprzez budowę mikroinstalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, zwiększenie OZE na terenie Gminy, czy też poprawa efek-

tywności energetycznej i poziomu życia mieszkańców Gminy. Tym samym, inwestycja ta ma na celu poprawę infrastruktury w zakresie wytwarzania i przesyłu energii elektrycznej bądź ciepłej z OZE. Z opisu tego wynika jednocześnie, iż realizacja Projektu, osiągnięcie jego celu wymagać będzie podjęcia szeregu działań poza zakupem i montażem zestawów OZE, które będą generować koszty. Niemniej jednak mimo wielości i różnorodności tych działań, Projekt obejmuje wykonanie instalacji OZE u poszczególnych mieszkańców, biorących w nim udział, która pozwoli na wykorzystanie i przesył energii elektrycznej bądź ciepłej z OZE”.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 16 listopada 2018 r. (I SA/Lu 318/18)⁸ sąd ocenił, że „uzyskana przez Gminę dotacja ma zatem bezpośredni wpływ na cenę usługi. Przez «bezpośredniość» należy rozumieć możliwość zidentyfikowania ekonomicznej i wyraźnej zależności pomiędzy dotacją, a ostateczną ceną wykonanej usługi. W niniejszej sprawie taka możliwość istnieje, z jednej bowiem strony, wartość partycypacji (odpłatności) mieszkańców – nabywców usługi – w finansowaniu inwestycji zależy, w opisanym we wniosku stanie faktycznym, od wysokości innego źródła finansowania, jakim jest przekazywana ze środków EFRR dotacja. Z drugiej zaś strony, dotacja otrzymywana przez Gminę – świadczącą usługi na rzecz mieszkańców, z którymi zawarła odpowiednie umowy – stanowi część ceny usługi, adresowanej do określonego kręgu usługobiorców, a nie usługi powszechnej i nieodpłatnej. Nie negując, że realizacja inwestycji polegających na zainstalowaniu urządzeń służących do korzystania z odnawialnych źródeł energii może wiązać się z wykonywaniem zadań własnych gmin, o których mowa w art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, trzeba raz jeszcze zauważyć, że z opisu zawartego we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej wynika, że Gmina usługi w postaci zainstalowania urządzeń u poszczególnych mieszkańców realizuje za bezpośrednią (częściową) odpłatnością osób, na nieruchomościach których instalacje będą montowane oraz realizuje te usługi na podstawie zawieranych z konkretnymi mieszkańcami umów cywilnoprawnych. Powoduje to, że świadczenie wskazanych usług doprowadzi do powstania u skarżącej Gminy obowiązku podatkowego w VAT, a dotacja udzielana w ramach programu opisanego we wniosku o interpretację indywidualną nie może być potraktowana jako dofinansowanie ogólnych kosztów działalności skarżącej czy też dofinansowanie realizacji zadania publicznego przez jednostkę samorządu terytorialnego, nieobjęte tym podatkiem”.

W praktyce interpretacyjnej DKIS przyjmuje się często, że w razie dostrzegalnego związku pomiędzy ilością dostarczonych towarów lub wykonanych usług a dofinansowaniem, to dofinansowanie podlega podatkowi. W interpretacji indywidualnej z dnia 30 kwietnia 2015 r. o sygn. IPPP1/4512-284/15-2/EK⁹, dotyczącej problemu tzw. ulgi intermodalnej, stosowanej przy przewozach kolejowych, DKIS wskazał, że „jeżeli otrzymywana dotacja jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia (tj. świadczenie dzięki dotacji ma cenę niższą o konkretną kwotę), taka dotacja podlega VAT. Jeżeli natomiast związek tego rodzaju nie występuje i równocześnie dotacja nie jest elementem

wynagrodzenia związanego z danymi dostawami towarów lub usług, wówczas można – i należy – potraktować ją jako płatność niepodlegającą podatkowi VAT”.

Jednocześnie należy zauważyć, że stanowisko zaprezentowane przez DKIS stało się przedmiotem orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 września 2016 r. (III SA/Wa 2137/15)¹⁰.

Sąd stwierdził, że „nie można zgodzić się ze stanowiskiem Ministra, że zapisy aneksu do umowy zawartej przez Skarżącego z Ministerstwem Infrastruktury (dalej «Umowa»), wskazują, że otrzymane z budżetu środki, przeznaczone są na dopłatę do ostatecznej ceny, jaką płać przewoźnicy za usługę świadczoną przez Skarżącego (udostępnianie linii kolejowych), a zatem nie można stwierdzić, że dopłata ta, jest przyznawana na pokrycie kosztów działalności. Zdaniem Ministra, otrzymywana dotacja w części dotyczącej ulgi intermodalnej przyznawana jest jako dopłata do opłaty podstawowej w odniesieniu do pociągów realizujących przewozy intermodalne. Jest to w ocenie Sądu stanowisko błędne, bowiem dofinansowanie przyznane Skarżącemu przez Ministerstwo Infrastruktury, nie ma na celu sfinansowania części ceny usługi dla przewoźnika, lecz stanowi jedynie dopłatę do utraconego przychodu, który jest jednym z elementów kalkulacyjnych dotacji na Zarządzanie i Ochronę”.

W dalszej części wyroku Sąd zwrócił uwagę na fakt, że „minister nie wskazał w interpretacji konkretnych czynności, do których odnosi się otrzymywane przez Skarżącego dofinansowanie. Nie wykazał także związku pomiędzy kwotą dotacji a ilością lub ceną określonej usługi świadczonej przez Skarżącego”.

Sąd potwierdził pogląd, że „opodatkowanie dotacji, wymaga natomiast ustalenia czy ma ona charakter ogólny, czy też dotyczy określonej i wyodrębnionej kategorii usług lub dostaw spośród wykonywanych przez podatnika. Ustawodawca nie określa, co należy rozumieć jako bezpośredni wpływ na cenę, ale należy przyjąć, iż wpływ ten będzie miał miejsce np. w przypadku, gdy podmiot trzeci dopłaci do ceny świadczonej usługi lub dostarczonego towaru. Nie będzie natomiast doliczana do obrotu dotacja do kosztów inwestycji czy do ogólnych kosztów działalności podatnika, gdyż jej wpływ na cenę dostarczanych towarów czy świadczonych usług, o ile w ogóle może zostać stwierdzony, ma charakter jedynie pośredni. Minister nie wykazał bowiem arytmetycznego związku pomiędzy kwotą dotacji a ilością lub ceną określonej usługi. Dofinansowanie do ulgi intermodalnej stanowi element kalkulacyjny dotacji przekazywanej Skarżącemu w celu pokrycia kosztów związanych z Zarządzaniem i Ochroną. Zasadniczym celem Umowy jest przekazanie Skarżącemu finansowania niezbędnego do pokrycia luki finansowej, jaka powstaje na skutek rozbieżności między kosztami Zarządzania i Ochrony a niewystarczającymi na ich pokrycie Przychodami. Udzielenie przewoźnikom ulgi intermodalnej powoduje zmniejszenie uzyskiwanego przychodu, co wymaga uwzględnienia wartości ulgi w kalkulacji wysokości dotacji do kosztów Zarządzania i Ochrony”.

W interpretacji indywidualnej z dnia 11 marca 2016 r. o sygn. ILPP1/4512-1-902/15-2/AS¹¹ stwierdza się, że „w sytuacji, gdy podatnik, w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację,

subwencję), stanowiące dopłatę do ceny towaru lub usługi, tego rodzaju dofinansowanie stanowi obok ceny, uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia. Kryterium uznania dotacji za zwiększającą podstawę opodatkowania stanowi zatem stwierdzenie, że dotacja dokonywana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dotacje, których nie da się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 powołanej wyżej ustawy, czyli nie zwiększają podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wobec powyższego należy stwierdzić, że 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. Innymi słowy, opodatkowaniu podlegają takie dotacje, które w istocie stanowią zapłatę za wykonaną usługę lub dostarczony towar. Przy czym zapłata ta może być otrzymana albo od świadczeniobiorcy, nabywcy albo od osoby trzeciej. Z opisu sprawy wynika, że Zakład otrzymuje dotacje, traktowane jako związane z działalnością gospodarczą dopłaty do ceny – dotacja przedmiotowa, dopłata do ceny 1 m³ ścieku”. Podobne poglądy zaprezentowano w innych interpretacjach dotyczących analogicznych stanów faktycznych.

Przedstawiony został dorobek zarówno normatywny, jak i poglądy wykształcone na gruncie orzecznictwa. Widoczne jest, że im wyższa dotacja, tym większym ryzykiem podatkowym jest obarczona. W tym miejscu należy przejść do uwag na przykładzie tzw. ustawy prądowej.

Ustawa prądowa to właściwie ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹². Celem jej uchwalenia była stabilizacja cen energii elektrycznej. Jednocześnie należy zaznaczyć, że była przedmiotem ożywionej dyskusji politycznej i społecznej.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie obrotu energią elektryczną określa na 2019 r. ceny i stawki opłat za energię elektryczną dla odbiorcy końcowego w rozumieniu art. 3 pkt 13a ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, zwanego dalej „odbiorcą końcowym”, w wysokości:

- 1) cen stosowanych w dniu 31 grudnia 2018 r. ustalonych w taryfie w rozumieniu art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, zatwierdzonej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki, zwanego dalej „Prezesem URE”;
- 2) nie wyższej niż ceny i stawki opłat za energię elektryczną stosowane dla odbiorcy końcowego w dniu 30 czerwca 2018 r., ustalone przez przedsiębiorstwo w inny sposób niż wskazany w pkt 1, w tym w formie umów wynegocjowanych indywidualnie lub w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. –Prawo zamówień, zwane dalej „cennikiem energii elektrycznej”.

Zgodnie z art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie obrotu energią elektryczną jest obo-

wiązane do uwzględnienia cen i stawek opłat za energię elektryczną, o których mowa w ust. 1, w rozliczeniu z odbiorcą końcowym za okres od dnia 1 stycznia 2019 r.

Widać więc, że dochodzi do stabilizacji ceny dla odbiorcy końcowego z wyłączeniem oddziaływania na niego mechanizmu rynkowego kształtującego ceny energii. Jednocześnie przedsiębiorstwa zostały zmuszone do stosowania obniżonych stawek.

Wedle art. 7 tej ustawy przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie obrotu energią elektryczną może zwrócić się do Zarządcy Rozliczeń S.A. z wnioskiem o wypłatę kwoty na pokrycie różnicy między wielkością przychodów za obrót energią elektryczną na rzecz odbiorców końcowych, określoną na podstawie średnioważonej wolumenem ceny energii elektrycznej na rynku hurtowym, powiększonej o pozostałe koszty jednostkowe, a wielkością przychodów wynikających z zastosowania cen energii elektrycznej lub cen i stawek opłat za energię elektryczną stosowanych w dniu 30 czerwca 2018 r., obliczonej zgodnie ze wzorem określonym w przepisach wykonawczych. Oznacza to, że określona została metoda kalkulacji kosztów wynikłych na podstawie cen regulowanych do cen, które mogłyby być uzyskane zgodnie z ceną rynkową.

Zgodnie z art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. na pozostałe koszty jednostkowe składa się m.in. marża.

Wniosek o wyrównanie cen energii poza właściwym oznaczeniem wnioskodawcy i spełnieniem pozostałych wymogów formalnych musi zawierać zgodnie z art. 8 ust. 2a określony wolumen energii elektrycznej zakupionej i zużytej przez odbiorców końcowych w 2019 r., za którą w okresie objętym wnioskiem przysługuje przedsiębiorstwu energetycznemu kwota różnicy ceny, wyrażony w MWh, z dokładnością do trzech miejsc po przecinku, z podziałem na poszczególne ceny i stawki opłat za energię elektryczną i z wyodrębnieniem odbiorców końcowych lub grup tych odbiorców i ich liczby, przypisanych poszczególnym cenom i stawkom opłat za energię elektryczną oraz wnioskowaną wysokość kwoty różnicy ceny, obliczoną zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1, z zaokrągleniem w górę do pełnego złotego, z wyodrębnieniem kwot dla poszczególnych cen i stawek opłat za energię elektryczną i przypisanych tym cenom i stawkom odbiorców końcowych lub grup tych odbiorców i ich liczby.

Kwestią problematyczną w przedmiocie opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest to, czy należy wyrównania otrzymywane przez firmy energetyczne traktować jako wchodzące do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przeciw uznaniu wypłaconych środków za zwiększającą podstawę opodatkowania przemawia to, że nie zostały one literalnie określone mianem subwencji, jednak w kontekście przytoczonych przepisów oraz orzecznictwa jasne jest, że tego typu argumentacja jest niedopuszczalna. Drugim argumentem przemawiającym przeciwko opodatkowaniu jest pozorny brak powiązania wypłaconych środków z wykonywaniem czynności opodatkowanych, gdyż we wniosku o wypłatę środków wpisuje się łączny wolumen, a nie wyszczególnia poszczególne transakcje. Trzecim argumentem jest to, że w związku z drugim argumentem doszło do subwencjonowania całokształtu działania podmiotu.

Argumentów przemawiających za uznaniem wypłat funduszy do podmiotów dostarczających energię elektryczną jest więcej i są one znacznie silniejsze. Po pierwsze, celem wypłacania funduszy jest oddziaływanie na cenę i jest to niekwestionowalne. Po drugie, wolumen będący elementem wniosku o wypłatę kwoty różnicy ceny z powodów czysto technicznych nie zawiera wyszczególnienia poszczególnych dostaw energii. Po trzecie, możliwość uzyskania od de facto państwa utraconej marży nie może być traktowana jako nastawiona wyłącznie na pokrycie kosztu. Po czwarte, porównując sytuację z rozstrzyganymi w orzecznictwie problemami, widoczna jest analogia, jednak nie całkowita zbieżność.

Podsumowując, należy stwierdzić, że tzw. ustawa prądowa wytworzyła problem w obszarze podatku od towarów i usług. Problem jest tym większy, im większe środki wypłacane są podmiotom dostarczającym energię elektryczną. Pewne jest, że w związku z powstaniem ogromnego ryzyka prawnego podmioty dostarczające energię podejmować będą działania mające na celu wyjaśnienie swojej sytuacji prawnej.

Przypisy:

- ¹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej „dyrektywa”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62000CJ0184&qid=1560766112959&from=PL>.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.07.2019 r.

Adres autora: maciej.flis@isp-modzelewski.pl

- ⁴ LEX nr 202269.
- ⁵ LEX nr 2629219.
- ⁶ LEX nr 2556363.
- ⁷ LEX nr 2631540.
- ⁸ LEX nr 2554947.
- ⁹ <https://sip.lex.pl/#/guideline/184863748?directHit=true&directHitQuery=IPPP1~2F4512-284~2F15-2~2FEK>.
- ¹⁰ LEX nr 2207092.
- ¹¹ <https://sip.lex.pl/#/guideline/184850739?directHit=true&directHitQuery=ILPP1~2F4512-1-902~2F15-2~2FAS>.
- ¹² Dz.U. poz. 2538, dalej „ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r.”.

Bibliografia:

1. Wyrok w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. Belgian State.
2. Wyrok w sprawie C-381/01 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2018 r., I FSK 1692/16.
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 18 września 2018 r., I SA/Rz 525/18.
5. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 20 lutego 2019 r., I SA/Bk 29/19.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 16 listopada 2018 r., I SA/Lu 318/18.
7. Interpretacja indywidualna z dnia 30 kwietnia 2015 r. o sygn. IPPP1/4512-284/15-2/EK.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 września 2016 r., III SA/Wa 2137/15.
9. Interpretacja indywidualna z dnia 11 marca 2016 r. o sygn. ILPP1/4512-1-902/15-2/AS.

