



Warszawa, dnia 15 lipca 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

PA3.054.5.2015

PA3.054.5.2015

**Pani
Małgorzata Kidawa-Błońska
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej**

W odpowiedzi na interpelację nr 33336 Pana Posła Artura Bramora odnośnie kwestii podatkowych dotyczących tworzenia i korzystania z mikroinstalacji w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478), uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

I. W zakresie podatku VAT

Przedstawione w nadesłanej interpelacji zapytania powstały w związku z tzw. zapisem prosumenckim zawartym w art. 41 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. *o odnawialnych źródłach energii* (Dz. U. poz. 478), który gwarantuje posiadaczom przydomowych mikroinstalacji dokonywanie od nich zakupu „zielonej energii” po określonej stałej cenie jednostkowej (pyt. nr 1 i 2) oraz odnoszą się do mikroinstalacji jako zespołu urządzeń związanych z budynkiem służących do wytwarzania energii (pyt. nr 3).

W związku z ogólnie przedstawionymi w interpelacji zapytaniami w zakresie poruszanej w niej problematyki można jedynie ogólnie przedstawić następujące stanowisko.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Przez towary rozumie się natomiast rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT). Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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.

W przypadku sprzedaży energii, w tym również wytwarzanej w mikroinstalacji, będzie miała zastosowanie stawka podatku VAT w wysokości 23%.

Obniżoną stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów lub ich części zaliczonych do

budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Chodzi o budynki jednorodzinne o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300 m² oraz mieszkania nie większe niż 150 m² (art. 41 ust. 12 – 12b ustawy o VAT).

W celu ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług do czynności polegających na dostawie i instalowaniu urządzeń służących do wytwarzania energii (np. baterii słonecznych, kolektorów słonecznych, ogniw fotowoltaicznych) należy przede wszystkim ustalić czy czynności te można zakwalifikować do usług wymienionych w powołanym art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, czy też stanowią one dostawę towaru w rozumieniu ww. art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Jak wynika z art. 2 pkt 13 ww. ustawy o odnawialnych źródłach energii przez instalację odnawialnego źródła energii należy rozumieć instalację stanowiącą wyodrębniony zespół:

- a) urządzeń służących do wytwarzania energii i wyprowadzania mocy, przyłączonych w jednym miejscu przyłączenia, w których energia elektryczna lub ciepło są wytwarzane z jednego rodzaju odnawialnych źródeł energii, a także magazyn energii elektrycznej przechowujący wytworzoną energię elektryczną, połączony z tym zespołem urządzeń lub
- b) obiektów budowlanych i urządzeń stanowiących całość techniczno-użytkową służący do wytwarzania biogazu rolniczego, a także połączony z nimi magazyn biogazu rolniczego.

W praktyce mogą mieć miejsce różne zdarzenia związane z zakupem zarówno przez osobę fizyczną, jak i przedsiębiorcę instalacji odnawialnego źródła energii, która dopiero po przyłączeniu do sieci elektroenergetycznej o odpowiednim napięciu i mocy stanowi mikroinstalację, o której mowa w art. 2 pkt 19 ww. ustawy o odnawialnych źródłach energii, zamontowaniem jej na określonym budynku (mieszkalnym lub niemieszkalnym) lub w innym miejscu oraz przyłączeniem tej instalacji do sieci elektroenergetycznej.

Jak wynika z powołanych przepisów ustawy o odnawialnych źródłach energii instalacje odnawialnego źródła energii, przykładowo instalacje solarne, stanowią zespół urządzeń i dopiero ich kompletne zainstalowanie pozwala na funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem. Tym samym instalacja taka ma charakter usługi złożonej, na którą składa się zarówno dostawa samych urządzeń (towaru), jak również wykonanie właściwego ich połączenia z systemem ogrzewania mieszkania lub systemem przekazywania energii elektrycznej (usługi), co wiąże się również z odpowiednim zaprojektowaniem takiej inwestycji. Dopiero wykonanie wszystkich tych czynności umożliwi korzystanie z funkcjonalności urządzeń.

W przypadku świadczeń kompleksowych (złożonych) mamy do czynienia z szeregiem działań podejmowanych przez podatnika na rzecz konsumenta, które z gospodarczego punktu widzenia tworzą jedną całość. Taka transakcja, co potwierdza zarówno orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i krajowych sądów administracyjnych z podatkowego punktu widzenia nie powinna być w sposób sztuczny dzielona. Jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09: „...transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT (...). W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego

w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (...)"

Natomiast o tym czy będziemy mieli do czynienia z dostawą towarów, czy świadczeniem usług powinien przesądzić element, który w ramach danego świadczenia ma charakter dominujący. Od istoty świadczenia głównego będzie zatem zależała klasyfikacja danej transakcji (jako dostawa towaru lub świadczenie usług).

Jeżeli zatem elementem dominującym w ramach danej transakcji będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności będą miały charakter pomocniczy lub uboczny wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT i opodatkowana stawką podatku właściwą dla określonego towaru. Natomiast w przypadku gdy istotą transakcji będą inne czynności to mimo że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług i opodatkowana stawką obniżoną po spełnieniu warunków wskazanych w art. 41 ust. 12 – 12b ustawy o VAT lub stawką 23%.

W przypadku robót związanych z instalowaniem zespołu urządzeń służących do wytwarzania energii (np. ogniw fotowoltaicznych) na dachu budynku mieszkalnego przekraczającego ww. limit powierzchniowy (odpowiednio 150 m² i 300 m²) stawka obniżona będzie miała zastosowanie tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (art. 41 ust. 12c ustawy o VAT).

W zakresie robót dotyczących budynków mieszkalnych wykonywanych poza budynkiem (przyłączy) wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt I FPS 7/12, w której orzekł, że obniżona stawka podatku od towarów i usług nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem.

Argumentując swoje stanowisko NSA wskazał, że zgodnie z definicją słownikową budynkiem jest „budowla naziemna, jednokondygnacyjna lub wielokondygnacyjna, ograniczona ścianami i dachem, mająca pomieszczenia mieszkalne lub o innym przeznaczeniu; dom, gmach. Budynek drewniany, murowany. Budynek mieszkalny, fabryczny, gospodarczy, szpitalny. Budynek z prefabrykatów. Kubatura budynku. ” Natomiast kwestię rozdzielenia należy odnosić do robót, co jest możliwe i stosowane w praktyce, nie zaś do funkcjonowania budynku. Zdaniem Sądu „Fizycznie, jeśli chodzi o wykonywane prace, rozdzielenie takie jest możliwe i stosowane, gdyż bardzo często jeden podmiot wykonuje roboty budowlane dotyczące budynku, a inny, wyspecjalizowany, w uzgodnieniu z dysponentem sieci, wykonuje przyłącza (tak w sprawach o sygn. akt I FSK 1189/11, I FSK 499/10, I SA/Bd 863/11)”. W konsekwencji, wszystko co znajduje się poza budynkiem jest infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu i pomimo jej związku z budownictwem mieszkaniowym roboty dotyczące budynku i infrastruktury powinny być opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT.

II. W zakresie podatku dochodowego

Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów uzyskanych przez wytwórców energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł

energii w mikroinstalacji, określają przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT“.

Na gruncie ustawy PIT obowiązuje zasada powszechności opodatkowania. Wyrazem tej zasady jest art. 9 ust. 1, zgodnie z którym, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Podkreślić należy, że o dochodzie można mówić wtedy, gdy po stronie osoby fizycznej powstaje jakieś przysporzenie majątkowe; wzrost aktywów, bądź zmniejszenie pasywów.

Zatem obowiązek zapłaty podatku dochodowego nie wystąpi w sytuacji, w której wytworzona energia elektryczna zostanie wykorzystana na potrzeby własne. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym będzie podlegał wyłącznie dochód uzyskany ze sprzedaży nadwyżki energii elektrycznej niewykorzystanej na własne potrzeby podatnika.

Dla obliczenia powyższego dochodu, przepisy ustawy PIT nie przewidują szczególnych uregulowań w zakresie kosztów uzyskania przychodów. Zastosowanie znajdzie tu generalna zasada wyrażona w art. 22 ust. 1 ustawy PIT, w myśl której, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów niestanowiących kosztów podatkowych, wymienionych w art. 23 ustawy PIT.

Natomiast okres amortyzacji podatkowej, zależy od rodzaju środków trwałych tworzących mikroinstalację. Okres amortyzacji wiąże się bowiem z wysokością stawki amortyzacyjnej, a te są różne dla poszczególnych środków trwałych. Ponadto ustawa PIT daje możliwość podwyższania, bądź obniżania podstawowej stawki amortyzacyjnej dla określonych środków trwałych ze względu na warunki ich eksploatacji, a co za tym idzie okres amortyzacji może być wydłużany, jak i skracany.

III. W zakresie podatku akcyzowego

Zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej określają przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. *o podatku akcyzowym* (Dz. U. z 2014, poz. 752).

Na podstawie art. 8 ust. 1 pkt ustawy o podatku akcyzowym, przedmiotem opodatkowania akcyzą jest produkcja wyrobów akcyzowych. Zgodnie natomiast z art. 9 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania jest:

- 1) nabycie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;
- 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję;
- 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię;
- 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;

- 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

Jednocześnie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym określa, iż obowiązek podatkowy, w przypadku energii elektrycznej powstaje odpowiednio:

- 1) z dniem nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju;
- 3) z dniem zużycia energii elektrycznej, w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6;
- 4) z dniem powstania długu celnego, w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego.

Podstawę dla obliczenia akcyzy stanowi ilość energii elektrycznej dostarczonej do odbiorcy, która powinna być wskazana na fakturze.

Przy czym prawodawca krajowy przewidział zwolnienie od akcyzy dla energii elektrycznej zużywanej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu, które określił w art. 30 ust. 7 ustawy o podatku akcyzowym oraz dla zużycia energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1MWh, niedostarczonej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania energii elektrycznej, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytej wysokości, które określił w § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2013 r., poz. 212), zwanego dalej „rozporządzeniem”.

Z uwagi na powyższe, przechodząc do odpowiedzi na postawione pytania, *czy osoba fizyczna, jak również przedsiębiorca w stosunku do energii cieplnej wytworzonej w mikroinstalacji i zużytej na własne potrzeby nie są zobowiązani do uiszczenia należności z tytułu podatku akcyzowego* należy wyjaśnić, iż podmioty te mogą korzystać ze zwolnienia od akcyzy określonego w art. 30 ust. 7 ustawy o podatku akcyzowym. Na mocy przedmiotowego zwolnienia zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu. Warunki zwolnienia określa § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. 2013, poz. 1109). Przedmiotowe zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem prowadzenia ewidencji pozwalającej na określenie ilości zużytej energii elektrycznej i sposobu jej wykorzystania oraz przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego, do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zużycie energii, oświadczenia o ilości zużytej energii elektrycznej i sposobie jej wykorzystania.

Na pytanie, *czy osoba fizyczna, jak również przedsiębiorca, w stosunku do energii cieplnej wytworzonej w mikroinstalacji i wprowadzonej do sieci ciepłowniczej nie jest zobowiązany uiszczyć należności z tytułu podatku akcyzowego* należy udzielić twierdzącej odpowiedzi. Podmiot zobowiązany do zapłaty akcyzy na podstawie art. 8 ust. 1 pkt ustawy o podatku akcyzowym, może bowiem skorzystać ze zwolnienia od akcyzy określonego art. 30 ust. 7 ustawy o podatku akcyzowym, o którym szerzej mowa była w

odpowiedzi na wcześniejsze pytania. Zwolnienie dotyczy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu, tj. w procesie produkcji m.in. energii cieplnej, która będzie wprowadzana do sieci ciepłowniczej.

Odnośnie natomiast pytania, *czy osoba fizyczna, jak również przedsiębiorca, w stosunku do energii elektrycznej wytworzonej w mikroinstalacji i zużytej na własne potrzeby nie są zobowiązani uiścić należność z tytułu podatku akcyzowego* należy wyjaśnić, iż w przedstawionych przypadkach zastosowanie może mieć zwolnienie od akcyzy określone § 5 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego. Na mocy tego przepisu zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, niedostarczanej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania energii elektrycznej, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości. Przy czym uznaje się, iż skoro przy produkcji energii elektrycznej nie są wykorzystywane wyroby energetyczne (energia z odnawialnych źródeł energii), to warunek zapłacenia akcyzy od wyrobów energetycznych nie ma zastosowania przy korzystaniu z przedmiotowego zwolnienia od akcyzy.

W zakresie pytania, *czy osoba fizyczna, jak również przedsiębiorca w stosunku do energii elektrycznej wytworzonej w mikroinstalacji i wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej nie są zobowiązani do uiszczenia należności z tytułu podatku akcyzowego za tę ilość energii elektrycznej*, należy wyjaśnić, iż w tym przypadku na uwagę powinno się mieć art. 9 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju. W odniesieniu do postawionych pytań przepis ten należy interpretować w ten sposób, że samo wprowadzenie energii elektrycznej wyprodukowanej w mikroinstalacji do sieci elektroenergetycznej nie rodzi obowiązku podatkowego.

Powyższe wyjaśnienia powinny uporządkować kwestie podatkowe dotyczące tworzenia i korzystania z mikroinstalacji w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. W przypadku natomiast wątpliwości dotyczących prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów, w jego indywidualnej sprawie, na podstawie art. 14b § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 i 699).

Z upoważnienia