

**0115-KDIT2-2.4011.375.2019.2.HD, Określenie skutków podatkowych otrzymania dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

Status: aktualne

**Pismo**

z dnia 5 grudnia 2019 r.  
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej  
**0115-KDIT2-2.4011.375.2019.2.HD**

Określenie skutków podatkowych otrzymania dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni przedstawione we wniosku z dnia 19 sierpnia 2019 r. (data wpływu 24 września 2019 r.), uzupełnionym w dniu 18 listopada 2019 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych otrzymania dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej - **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 24 września 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek, uzupełniony w dniu 18 listopada 2019 r., o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych otrzymania dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

**We wniosku oraz jego uzupełnieniu przedstawiono następujący stan faktyczny.**

W dniu 2 grudnia 2015 r. M.L. wraz z mężem T.L. zawarli umowę dotacji z Wojewódzkim Funduszem Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej na dofinansowanie przedsięwzięcia pod nazwą montaż instalacji fotowoltaicznej o mocy 5kWp. Oboje nie prowadzili i nie prowadzą działalności gospodarczej.

Środki uzyskane z dotacji przeznaczone były na zakup oraz montaż instalacji fotowoltaicznych i przekazane przez Fundusz bezpośrednio na konto wykonawcy instalacji. Środki pieniężne z dotacji zostały wpłacone przez Fundusz bezpośrednio na konto wykonawcy instalacji po jej wykonaniu w dniu 25 lutego 2016 r. M.L. i T.L. fizycznie w ogóle ich nie otrzymali ani nimi nie dysponowali. Celem tego przedsięwzięcia była poprawa sytuacji materialnej rodziny, polegająca na zmniejszeniu kosztów za prąd i ciepło.

WFOŚiGW przyznał dotację w kwocie 2 x... zł, która zgodnie z § 3 ust. 1 umowy dotacji miała charakter celowy, z przeznaczeniem wyłącznie na realizację wskazanego wyżej przedsięwzięcia, a jej wydatkowanie na inne cele skutkowałoby obowiązkiem jej zwrotu. Ponadto zgodnie z § 5 ust. 1 lit. b i c ww. umowy, umowa dotacji mogła być wypowiedziana, a kwota dotacji postawiona w stan natychmiastowej wymagalności w przypadku gdy dotacja lub jej część została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem oraz gdy nie został osiągnięty w terminie planowany efekt ekologiczny lub rzeczowy. Efekt ekologiczny rozumiany jest jako ograniczenie lub uniknięcie emisji CO<sub>2</sub> wprowadzanych do środowiska w relacji przed i po rozpoczęciu eksploatacji nowych urządzeń, będących przedmiotem inwestycji. Efekt ekologiczny jest potwierdzany poprzez dostarczenie dokumentu potwierdzającego roczną produkcję energii elektrycznej z fotowoltaiki.

Wnioskodawczyni wystąpiła o przyznanie jej zasiłku rodzinnego na dzieci. Prezydent Miasta odmówił M.L. przyznania zasiłku rodzinnego oraz dodatków do zasiłku rodzinnego na okres od dnia 1 listopada 2017 r. do dnia 31 października 2018 r. na dzieci: (...).

Samorządowe Kolegium Odwoławcze, decyzją z dnia 5 lutego 2018 r. utrzymało w mocy decyzję Prezydenta Miasta z dnia 18 listopada 2017 r. uznając, iż dochód miesięczny na osobę w rodzinie, po zaliczeniu środków uzyskanych przez M.L. i jej męża z tytułu dotacji z WFOŚiGW na montaż instalacji fotowoltaicznej, przekracza ustawowe kryterium dochodowe w kwocie 764 zł o kwotę 266,47 zł. Spór, który zaistniał między stronami, zainicjowany skargą do WSA na decyzję - dotyczy wysokości dochodu w rodzinie Wnioskodawczyni osiągniętego w 2016 r. Organy administracyjne obu instancji twierdzą, że do przychodu osiągniętego za ten rok należy doliczyć przychód uzyskany z tytułu dotacji celowej, otrzymanej przez Wnioskodawczyni i jej męża. Według Wnioskodawczyni dotacja mająca charakter celowy przeznaczona była wyłącznie na realizację ww. celu, a uzyskany z tego tytułu przychód nie wpłynął w żaden sposób na bieżący dochód rodziny, nie stanowi dochodu w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy o świadczeniach rodzinnych, w szczególności przychodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie powinien być uwzględniony.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, uwzględnił skargę M.L., uchylił zaskarżone decyzje i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Organ administracji wezwał Wnioskodawczynię do złożenia korekty deklaracji podatkowej PIT, którą złożyła, lecz cofnęła ją po sugestii, aby wcześniej złożyć przedmiotowy wniosek o interpretację podatkową i dopiero po niej korektę.

**W związku z powyższym opisem ostatecznie sformułowano następujące pytanie.**

Czy dotacja celowa otrzymana przez M.L. i T.L. z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej - na podstawie umowy z dnia 2 grudnia 2015 r., wypłacona w całości bezpośrednio na konto wykonawcy instalacji w dniu 25 lutego 2016 r., przeznaczona wyłącznie na zakup i montaż instalacji fotowoltaicznej i na ten cel w całości przeznaczona - stanowi przychód podlegający opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ustawy z dnia o podatku dochodowym od osób fizycznych, pochodzący z innych źródeł w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 tej ustawy, który powinien być rozliczony przez M.L. i T.L. w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r.?

Zdaniem Wnioskodawczyni, dotacja celowa otrzymana przez M.L. i T.L. z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej na podstawie umowy z dnia 2 grudnia 2015 r. wyłącznie na zakup i montaż instalacji fotowoltaicznej i na ten cel w całości

przeznaczona, wypłacona bezpośrednio wykonawcy instalacji fotowoltaicznej w dniu 25 lutego 2016 r., nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu **na** zasadach określonych w art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pochodzącego z innych źródeł w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 tej ustawy, który powinien **być** rozliczony przez M.L. i T.L. w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychód z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy, uważa się w szczególności m.in. **dotacje** (subwencje) inne niż wymienione w art. 14 ustawy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia przychodu. Definicję legalną tego pojęcia przewiduje ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, która w art. 3 ust. 1 pkt 30 definiuje przychód jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

**Dotacja** celowa ze środków WFOŚiGW przeznaczona **była** wyłącznie **na** zakup i montaż instalacji fotowoltaicznej i **na** ten cel w całości przeznaczona. Zobowiązanie wynikające z umowy polegało **na** osiągnięciu efektu ekologicznego i rzeczowego. Skutkiem nieuzyskania tych efektów lub wypowiedzenia umowy **dotacji** byłoby zobowiązanie do zwrotu kwoty **dotacji** celowej wraz z odsetkami, nie mogła ona w żaden sposób **być** przeznaczona **na** wydatki osobiste lub bytowe M.L. i T.L., ponadto została ona wypłacona z ich pominięciem przez Fundusz bezpośrednio **na** konto wykonawcy instalacji po jej zainstalowaniu - w dniu 25 lutego 2016 r. Ponadto o tym, czy efekt ekologiczny zostanie osiągnięty można mówić dopiero po roku czasu po założeniu instalacji fotowoltaicznej i dopiero wówczas - w przypadku braku obowiązku zwrotu **dotacji** celowej w związku z osiągnięciem ww. efektu - można by ewentualnie w ogóle zakładać istnienie przychodu po stronie M.L. i T.L. Nie **było** takiej możliwości w 2016 r., tj. w roku, za który naliczono przedmiotowy przychód z **dotacji**, gdyż efekt ekologiczny **jest** potwierdzany **na** podstawie rocznej ilości wyprodukowanej energii elektrycznej, a więc najwcześniej w 2017 r.

Przedmiot niniejszej interpretacji stanowi odpowiedź w zakresie skutków podatkowych dla Wnioskodawczyni - Pani M.L. otrzymania **dotacji** z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. W zakresie skutków podatkowych otrzymania ww. **dotacji** przez męża Wnioskodawczyni - wniosek zostanie rozpatrzony odrębnym rozstrzygnięciem.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.) **jest** zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią 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 zamierzano pobrać podatek.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają zatem wszelkie **dochody** osiągane przez podatnika, z wyjątkiem tych **dochodów**, które zostały enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, **bądź** od których zamierzano pobrać podatek, w drodze rozporządzenia.

W myśl art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym w 2016 r. - przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, **są** otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Z ogólnej definicji przychodów zawartej w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż przychodami **są** w szczególności otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przy czym przez pojęcie "otrzymane" - zgodnie ze Słownikiem języka polskiego - należy rozumieć takie pieniądze i wartości pieniężne, które zostały podatnikowi dane. Mając **na** uwadze istnienie wielu form rozliczeń należy uznać, że otrzymane pieniądze to nie tylko wypłacona gotówka, ale również kwota, która wpłynęła **na** rachunek bankowy podatnika. Natomiast "postawionymi do dyspozycji" **są** takie pieniądze i wartości pieniężne, które podatnik - wykazując określoną aktywność - ma możliwość włączyć do swojego władztwa. Innymi słowy, podatnik ma możliwość skorzystania z tychże pieniędzy, a nie **jest** to uzależnione od dodatkowej zgody osoby stawiającej określone środki do dyspozycji.

Katalog źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym zawiera art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl pkt 9 tego artykułu, do źródeł przychodów zalicza się inne źródła.

Jak stanowi art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym w 2016 r. - za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane **na** rzecz osoby uprawnionej **na** wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, **dotacje** (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Użycie w powyższym przepisie sformułowania "w szczególności" wskazuje, że definicja przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty i nie ma przeszkód, aby do tej kategorii zaliczyć również przychody inne niż wymienione wprost w przepisie art. 20 ust. 1 tej ustawy. W związku z tym, każde świadczenie mające realną korzyść finansową, o ile nie stanowi konkretnej kategorii przychodu zaliczanego do jednego ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8a ww. ustawy, **jest** dla świadczeniobiorcy przychodem z innych źródeł.

**Na** podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. - podatnicy **są** obowiązani składać urzędowo skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego **dochodu** (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 1aa, 7 i 8.

Z wniosku w szczególności wynika, że w dniu 2 grudnia 2015 r. M.L. wraz z mężem T.L. zawarli umowę **dotacji** z Wojewódzkim Funduszem Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej **na** dofinansowanie przedsięwzięcia pod nazwą montaż instalacji fotowoltaicznej o mocy 5kWp. Oboje nie prowadzili i nie prowadzą działalności gospodarczej. Środki uzyskane z **dotacji** przeznaczone **były na** zakup oraz montaż instalacji fotowoltaicznych i przekazane przez Fundusz bezpośrednio **na** konto wykonawcy instalacji. Środki pieniężne z **dotacji** zostały wpłacone przez Fundusz bezpośrednio **na** konto wykonawcy instalacji po jej wykonaniu w dniu 25 lutego 2016 r. M.L. i T.L. fizycznie w ogóle ich nie otrzymali ani nimi nie dysponowali. Celem tego przedsięwzięcia **była** poprawa sytuacji materialnej rodziny, polegająca **na** zmniejszeniu kosztów za prąd i ciepło. WFOŚiGW przyznał **dotację** w kwocie 2 x 6.705,58 zł, która zgodnie z § 3 ust. 1 umowy **dotacji** miała charakter celowy, z przeznaczeniem wyłącznie **na** realizację wskazanego wyżej przedsięwzięcia, a jej wydatkowanie **na** inne cele skutkowałoby obowiązkiem jej zwrotu. Ponadto zgodnie z § 5 ust. 1 lit. b i c ww. umowy, umowa **dotacji** mogła **być** wypowiedziana, a kwota **dotacji** postawiona w stan natychmiastowej wymagalności w przypadku gdy **dotacja** lub jej część została wykorzystana niezgodnie z

przeznaczeniem oraz gdy nie został osiągnięty w terminie planowany efekt ekologiczny lub rzeczowy. Efekt ekologiczny rozumiany **jest** jako ograniczenie lub uniknięcie emisji CO<sub>2</sub> wprowadzanych do środowiska w relacji przed i po rozpoczęciu eksploatacji nowych urządzeń, **będących** przedmiotem inwestycji. Efekt ekologiczny **jest** potwierdzany poprzez dostarczenie dokumentu potwierdzającego roczną produkcję energii elektrycznej z **fotowoltaiki**.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że **na** gruncie przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego uzyskane przez Wnioskodawczynię w 2016 r. środki w postaci **dotacji** z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej **na** dofinansowanie przedsięwzięcia pod nazwą montaż instalacji fotowoltaicznej stanowią przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wnioskodawczyni uzyskała bowiem realną korzyść w momencie sfinansowania zakupu oraz montażu instalacji fotowoltaicznych. **Na** powyższe nie ma wpływu bezpośrednia wypłata ww. środków **na** konto wykonawcy oraz brak możliwości zbadania efektu ekologicznego założenia tej instalacji. Nie można zgodzić się z twierdzeniem Wnioskodawczyni, że dopiero po osiągnięciu efektu ekologicznego, który można zbadać po roku czasu po założeniu instalacji fotowoltaicznej i w przypadku braku obowiązku zwrotu **dotacji** celowej, można ewentualnie w ogóle zakładać istnienie przychodu, a więc najwcześniej w 2017 r.

Przychód z tytułu otrzymanej **dotacji** mieści się w dyspozycji art. 20 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 i podlega opodatkowaniu jako przychód z innych źródeł. Zauważyć bowiem należy, że przyznana **dotacja** - w stanie prawnym obowiązującym w 2016 r. - nie mieści się w zakresie żadnego ze zwolnień wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak również nie został od niej zaniechany pobór podatku w drodze rozporządzenia. Oznacza to, że Wnioskodawczyni zobowiązana **była** ww. środki - w części przypadającej **na** Wnioskodawczynię - wykazać w zeznaniu podatkowym składanym za 2016 r. łącznie z innymi **dochodami** osiągniętymi w tym samym roku i opodatkować **na** zasadach ogólnych, według skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawczyni należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy **będącej** przedmiotem interpretacji pokrywał się **będzie** ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawczynię w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe **będące** przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności **będących** przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, **jest** skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi **na** niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania **jest** przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) **na** adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną **na** adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej **na** platformie ePUAP: / KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga **na** pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może **być** oparta wyłącznie **na** zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny **jest** związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.