



**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0113-KDIPT1-2.4012.470.2017.2.SM

**Gmina Firlej  
ul. Rynek 1  
21-136 Firlej  
NIP 7142021932**

**Adres elektroniczny ePUAP:  
/afjis8185u/skrytka**

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 21 kwietnia 2017 r. (data wpływu 24 kwietnia 2017 r.), uzupełnionym pismami z dnia 10 lipca 2017 r. (data wpływu 12 lipca 2017 r.) oraz z 3 sierpnia 2017 r. (data wpływu 3 sierpnia 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z realizacją projektu pn.: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”;
  - obowiązku wykazania w deklaracji podatkowej podatku od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na zlecenie Gminy usługę montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę;
- jest prawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 24 kwietnia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie trzech pytań dotyczących:

- stawki podatku dla zaliczkowych wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu instalacji zestawów solarnych i pieców c.o. na biomasę;
- prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z realizacją projektu pn.: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”;
- podstawy opodatkowania dla otrzymanego przez Gminę dofinansowania ze środków europejskich oraz stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania;

Przedmiotowy wniosek został uzupełniony pismami z dnia 10 lipca 2017 r. oraz z 3 sierpnia 2017 r. poprzez sformułowanie pytania nr 2 wniosku, postawienie nowego pytania oznaczonego nr 4 we wniosku o następującej treści: „Czy Gmina będzie zobowiązana do wykazania w jej deklaracji podatkowej podatku od towarów i usług wykonanej przez podmiot realizujący na jej zlecenie usługę montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę?”, doprecyzowanie opisu sprawy, przedstawienie własnego stanowiska do pytań oznaczonych nr 2 i 4, wskazanie adresu elektronicznego do doręczeń oraz o brakującą opłatę.



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306  
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 44 645 01 51 | REGON: 366063511

www.kis.gov.pl  
e-PUAP: /KIS/wnioski  
e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

**We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe (ostatecznie sformułowane pismach stanowiących uzupełnienia wniosku).**

Gmina Firlej jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Na podstawie zawartej w dniu 28 grudnia 2016 roku umowy Nr RPLU.04.01.00-06-0081/16/00 z Urzędem Marszałkowskim Województwa Lubelskiego przystąpi do realizacji projektu o nazwie: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej” w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 Działanie 4.1 Wsparcie wykorzystania OZE.

Gmina przystępując do realizacji projektu, wypełnia swoje ustawowe zadania. W myśl art. 2 ust.1 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 448) Gminy wykonują zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 tej ustawy, do zakresu działania gmin należą wszelkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów Zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, sprawy ochrony środowiska i przyrody należą do zadań własnych gmin.

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. 2016, poz. 672, 831, 903, 1250, 1427, 1933) w art. 403 ust. 2 w związku z art. 400a ust. 1 pkt 21 i pkt 22 określa, że finansowaniem ochrony środowiska w zakresie przedsięwzięć związanych z ochroną powietrza i wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzenia bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii jest zadaniem własnym gminy.

Realizacja projektu wpłynie na redukcję emisji gazów cieplarnianych do atmosfery jednocześnie zwiększając udział energii pochodzących ze źródeł odnawialnych.

W ramach projektu Gmina Firlej zapewni dostawę i montaż 508 instalacji solarnych na/w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych w celu przygotowania ciepłej wody w gospodarstwie domowym, oraz wymianę 26 pieców centralnego ogrzewania opalanych paliwem stałym na kotły opalane biomasą w budynkach mieszkalnych.

Instalacje kolektorów słonecznych będą instalowane na powierzchni dachu lub elewacji budynków mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m<sup>2</sup>, jak również (w kilku przypadkach) przekracza 300 m<sup>2</sup>. W przypadku braku możliwości zamontowania kolektorów na dachu lub elewacji będą one montowane na gruncie przy wykorzystaniu konstrukcji wolnostojących.

W budżecie projektu znalazły się pozycje takie jak: Studium wykonalności, Dokumentacja techniczna, wykonanie serwisu www (internetowego), nadzór inwestorski, działania promocyjne, zarządzanie projektem, obsługa prawna projektu (przetargu na wykonanie dostaw), organizacja przetargu na wykonanie działań rzeczowych.

Zgodnie z zawartą umową z Urzędem Marszałkowskim Gmina uzyska dofinansowanie ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego do realizowanych działań na poziomie 85% kosztów kwalifikowanych. Pozostałe 15% kwoty całkowitych wydatków kwalifikowanych Projektu to wkład własny Gminy Firlej, finansowany wpłatami mieszkańców. Ponadto Gmina zobowiązała się do pokrycia ze środków własnych całkowitych kosztów niekwalifikowanych, w tym podatku VAT.

Na etapie przygotowywania dokumentacji aplikacyjnej Gmina Firlej zawarła z mieszkańcami umowy udziału w zadaniu, której zapisy informują, iż Gmina zabezpieczy realizację projektu, tj. zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, wyłoni wykonawcę zestawów instalacyjnych, ustali harmonogram realizacji prac instalacyjnych, będzie sprawować bieżący nadzór inwestorski nad przebiegiem prac, przeprowadzi odbiory końcowe oraz rozliczenie

finansowe projektu. Zaś mieszkaniec gminy oświadczył, że udziela Gminie prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane, wytworzoną energię ciepłą będzie wykorzystywał tylko na potrzeby własne na terenie nieruchomości, w budynku mieszkalnym. Po zakończeniu prac instalacyjnych sprzęt i urządzenia wchodzące w skład zestawu pozostaną własnością Gminy przez cały czas realizacji projektu i przez czas trwałości projektu, licząc od dnia zatwierdzenia końcowego raportu z realizacji projektu jak również do czasu amortyzacji zestawów solarnych.

Zgodnie z umową mieszkaniec zobowiązuje się do współfinansowania projektu w zakresie wkładu własnego stanowiącego 15% kosztu kwalifikowanych zestawów solarnych i pieców na biomasę oraz całkowitych kosztów niekwalifikowanych.

Dokonane wpłaty mieszkańców będą miały charakter obowiązkowy i warunkujący wykonanie usługi. Niedokonanie wpłaty w określonym terminie powoduje rozwiązanie umowy i eliminuje mieszkańców z udziału w projekcie.

Z mieszkańcem zostanie również podpisana umowa użyczenia stanowiąca, iż mieszkaniec przekazuje gminie (do bezpłatnego używania) część nieruchomości o powierzchni niezbędnej do instalacji zestawu w budynku mieszkalnym/gruncie, z przeznaczeniem na zainstalowanie instalacji oraz część wewnętrzną budynku niezbędną do zainstalowania pozostałej części instalacji nieodzownej do prawidłowego funkcjonowania zestawu. Po okresie trwałości projektu mieszkańcy, na budynkach na których zainstalowane zostaną kolektory słoneczne, przejmą prawo własności instalacji, bez konieczności dokonywania przez nich dodatkowych płatności na rzecz Gminy. Przejęcie własności zostanie udokumentowane protokołem podpisanym przez strony: przekazującą i przyjmującą układ solarny oraz piece na biomasę.

W związku z realizacją przedsięwzięcia Gmina Firlej zamierza ogłosić na podstawie art. 39 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 2164, z późn. zm.) przetarg nieograniczony na realizację działań rzeczowych.

Zamówienie jest definiowane jako dostawa połączona z montażem, jednak ze względu na przeważającą wartość dostawy, w przetargu nieograniczonym mającym na celu wyłonienie Wykonawcy będą stosowane przepisy dotyczące dostaw zgodnie z definicją z art. 2 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Wnioskodawca informuje, że od dnia złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ORD-IN<sub>(8)</sub> z dnia 21.04.2017 r. uległ zmianie stan faktyczny zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku. W ramach projektu o nazwie: „Wykorzystanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej” w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 Działanie 4.1 Wsparcie wykorzystania OZE. Gmina nie będzie dokonywała wymiany dwóch pieców c.o. w budynkach użyteczności publicznej, tj. w dwóch świetlicach środowiskowych. Zapewni dostawę i montaż 508 instalacji solarnych na/w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych oraz wymianę 26 pieców c.o. opalanych paliwem stałym na kotły opalane biomasą. W związku z powyższym wszystkie wydatki związane z realizacją projektu będą związane z czynnościami opodatkowanymi.

Ponadto, wskazano:

Ad. 1

W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221) wykonanie instalacji solarnych oraz wymiana pieców na biomasę klasyfikowane jest jako odpłatne świadczenie usług.

Ad. 2

Gmina nie występowała do Głównego Urzędu Statystycznego o potwierdzenie klasyfikacji wykonywanej usługi na rzecz mieszkańców w ramach ww. projektu. Zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu

odniesienia informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS z 2005 r. Nr 1, poz. 11) zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach wprowadzonych rozporządzeniem Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. Zdaniem Gminy kompleksowa usługa wykonywana na rzecz mieszkańca będzie mieścić się w grupowaniu 43.22.1 – roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych, cieplnych, gazowych i klimatyzacyjnych według PKWiU 2008 (wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 października 2008 roku (Dz. U. Nr 207, poz. 1283, ze zm., zmienionego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2009 roku (Dz. U. Nr 222 poz. 1753).

#### Ad. 3

Budynki mieszkalne właściciele nieruchomości, z którymi Gmina podpisała umowy o dostawę i montaż kolektorów słonecznych i pieców c.o. na biomasę zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.) mieszczą się w grupie budynków PKOB-111 – mieszkalnych jednorodzinnych.

#### Ad. 4

Przepisy z zakresu podatku od towarów i usług nie definiują pojęć remontu, modernizacji i termomodernizacji obiektów budowlanych. Dlatego w tym zakresie należy odwołać się do przepisów Prawa budowlanego oraz powszechnego rozumienia tych pojęć.

Definicja remontu została zawarta w pkt 8 art. 3 cytowanej cyt. Ustawy Prawo Budowlane. Zgodnie z jego brzmieniem przez remont należy rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanych robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego a nie stanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych, niż użyto w stanie pierwotnym.

Modernizacja w rozumieniu przyjętym w języku polskim powszechnie oznacza ulepszenie, podwyższenie wartości technicznej, czy też użytkowej podwyższenie standardu, unowocześnienie obiektu budowlanego lub jego części.

Natomiast w ustawie z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (Dz. U. z 2017 r., poz. 130), znajduje się określenie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego (art. 2 pkt 2), którym jest m.in. ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, budynków zbiorowego zamieszkania oraz budynków stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego służących do wykonywania przez nie zadań publicznych.

Co prawda, ustawa o wspieraniu termomodernizacji i remontów ma inny kontekst normatywny niż ustawa o podatku od towarów i usług, ale skoro ustawodawca zdefiniował dane pojęcie w systemie prawnym, to nie ma podstaw do tego, aby odrzucać istniejącą definicję.

Reasumując, w ramach umowy o wzajemnych zobowiązaniach Gmina będzie wykonywać na rzecz mieszkańców instalacje solarne oraz wymieniać piece c.o. na biomasę w ramach modernizacji, termomodernizacji ich budynków mieszkalnych.

#### Ad. 5

W myśl art. 41 ust. 12a ustawy o podatku od towarów i usług przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania

z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Zgodnie z art. 41 ust. 12b ustawy do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:

- budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300m<sup>2</sup>
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150m<sup>2</sup>

Większość budynków mieszkalnych właścicieli nieruchomości, z którymi Gmina podpisała umowy o wzajemnych zobowiązaniach stanowią budynki mieszkalne jednorodzinne (PKOB 111) o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300m<sup>2</sup>, zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. W ramach realizacji projektu może zdarzyć się sytuacja, gdy budynek będzie obiektem przekraczającym 300m<sup>2</sup> i tym samym nie będzie zaliczany do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Prawdopodobnym będzie również wystąpienie sytuacji, gdy wykonanie instalacji kolektorów słonecznych w bryle budynku mieszkalnego będzie nieuzasadnione lub niemożliwe do zrealizowania, wówczas urządzenia zostaną zamontowane na konstrukcji umieszczonej na gruncie poszczególnych, lub budynkach gospodarczych. Jednak będą połączone instalacją przesyłową z budynkiem mieszkalnym i będą wykorzystywane tylko i wyłącznie do celów zaspokajania potrzeb bytowych mieszkańców.

#### Ad. 6

Faktury dokumentujące wydatki ponoszone w związku z realizowanym projektem „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej” będą wystawiane na: Nabywca:

Gmina Firlej, ul. Rynek 1, 21-138 Firlej, NIP 7142021932.

Odbiorca:

Urząd Gminy w Firleju, ul. Rynek 1, 21-138 Firlej.

#### Ad. 7

Otrzymane dofinansowanie ze środków Unii Europejskiej, Gmina Firlej przeznaczy na pokrycie kosztów kwalifikowalnych projektu „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”. Udzielenie dotacji nie jest w żaden sposób powiązane z odpłatnością dokonywaną przez mieszkańców na rzecz Gminy. Dotacja jest przeznaczona jedynie na pokrycie kosztów kwalifikowalnych do programu, zaś do uznaniowej decyzji Gminy należy czy część kosztów zostanie poniesiona przez mieszkańców, z kredytu czy też środków własnych. Przedmiotowa dotacja jest dotacją kosztową do kosztu budowy instalacji, której Gmina jest właścicielem przez okres trwałości projektu.

#### Ad. 8

Na pytanie tut. Organu: „Czy realizacja przedmiotowego projektu będzie uzależniona od otrzymania dofinansowania ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, tj. w sytuacji gdyby Gmina nie otrzymała dofinansowania realizowałyby inwestycję?”, udzielono odpowiedzi, iż:

„W pozycji 74 wniosku ORD-IN<sub>(8)</sub> Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) Gmina Firlej wskazała, że w dniu 28 grudnia 2016 roku zawarła z Urzędem Marszałkowskim Województwa Lubelskiego umowę nr RPLU.04.01.00-06-0081/16/00 a dofinansowanie projektu w ramach Osi Priorytetowej 4 Energia Przyjazna Środowisku, Działania 4.1 Wsparcie wykorzystania OZE Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 i realizowany jest konkretny projekt inwestycyjny opisany we wniosku. W istocie nie sposób logicznie odpowiedzieć na pytanie czy w przypadku nie uzyskania dotacji Gmina Firlej realizowałyby projekt, gdyż zdarzenie takie nie miało miejsca i mieć już nie będzie. W ocenie Wnioskodawcy realizacja projektu nie jest uzależniona od otrzymanej dotacji.”.

#### Ad. 9

Udzielenie dotacji nie jest w żaden sposób powiązane z odpłatnością dokonywaną na rzecz Gminy. Dotacja przeznaczona jest jedynie na pokrycie kosztów kwalifikowalnych do programu. Zaś do swobodnego uznania przez Gminę należy to, że część kosztów zostanie poniesiona przez mieszkańców, z kredytu czy też środków własnych. Przedmiotowa dotacja jest dotacją kosztową do kosztu budowy instalacji, których Gmina jest właścicielem przez okres trwałości projektu. Warunki rozliczenia dotacji oraz wartość dofinansowania w żaden sposób nie są uzależnione od sposobu finansowania wkładu własnego jak i od tego jaki będzie stan prawny instalacji po okresie trwałości projektu. Przedmiotowa dotacja nie jest uzależniona od ceny instalacji zbywanej na rzecz mieszkańca po okresie trwałości (zgodnie z założeniami dotacji), ceny – odpłatności – mogłoby nie być, albo odpłatność mogłoby ponieść jedynie niektórzy mieszkańcy, w różnych wysokościach.

Ponieważ umowy o wzajemnych zobowiązaniach pomiędzy Gminą a właścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych, u których ma być realizowany projekt „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej” zostały już podpisane, a także została podpisana umowa o dofinansowanie Projektu z Instytucją Zarządzającą, Wnioskodawca nie zna odpowiedzi na pytanie czy gdyby projekt nie był współfinansowany ze środków Unii Europejskiej, wówczas wpłaty pobierane przez mieszkańców byłyby wyższe. W alternatywnych stanach faktycznych mogłoby być tak, że mieszkańcy zapłacą więcej, ale równie dobrze mogłoby być tak, że zapłacą tyle samo (gdyby Gmina zaciągnęła kredyt) lub nawet nie zapłacą nic. W kontekście polityki Gminy względem mieszkańców wydaje się mało prawdopodobne, aby Gmina obciążyła mieszkańców dodatkowymi wyższymi kwotami.

#### Ad. 10

Wysokość dofinansowania nie jest uzależniona od ilości nieruchomości objętych projektem.

#### Ad. 11

Umowy zawarte z mieszkańcami nie przewidują prawa odstąpienia w rozumieniu art. 395 Kodeksu cywilnego. Niemniej umowy przewidują możliwość rezygnacji mieszkańca z uczestnictwa w projekcie, (np. poprzez niewpłacenie przez niego w wyznaczonym terminie kwoty), a także gdy realizacja obowiązków wynikających z umowy przez którąkolwiek ze stron będzie niemożliwa z powodów określonych w Regulaminie konkursu ogłoszonego przez Zarząd Województwa Lubelskiego.

#### Ad. 12

Gmina Firlej w trakcie realizacji Projektu będzie zobowiązana do rozliczenia się z Urzędem Skarbowym ze środków pozyskanych z wpłat mieszkańców poprzez wykazanie ich w deklaracji VAT. Dofinansowanie ze środków Unii Europejskiej otrzymywane z urzędu Marszałkowskiego będzie refundacją poniesionych kosztów kwalifikowalnych i nie będzie podlegało rozliczeniu.

#### Ad. 13

Gmina Firlej w przypadku niezrealizowania projektu będzie zobowiązana do zwrotu otrzymanych środków pieniężnych. W § 7 Umowy o dofinansowanie Projektu jest zapis „§ 7 ust. 1. Jeśli Beneficjent wykorzystał dofinansowanie niezgodnie z przeznaczeniem, naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy o finansach publicznych lub pobrał dofinansowanie nienależne albo w nadmiernej wysokości, Beneficjent zobowiązuje się do zwrotu dofinansowania wraz z odsetkami w wysokości jak dla zaległości podatkowych, naliczanymi zgodnie z art. 207 ustawy o finansach publicznych w kwocie, terminie i na rachunek wskazany przez Instytucję Zarządzającą”.

#### Ad. 14 do 17

Gmina Firlej nie będzie dokonywała wymiany dwóch pieców c.o. w budynkach użyteczności publicznej, tj. w dwóch świetlicach środowiskowych należących do Wnioskodawcy o czym mowa na wstępie. Zapewni tylko dostawę i montaż 508 instalacji solarnych oraz wymianę

26 pieców c.o. opalanych paliwem stałym na kotły opalane biomasą w/na budynkach mieszkalnych jednorodzinnych należących do mieszkańców Gminy Firlej i w związku z tym wszystkie wydatki związane z realizacją projektu będą dotyczyły wyłącznie sprzedaży opodatkowanej (wpłaty mieszkańców). W związku z tym pytania od Nr 14 do 17 wezwania dotyczą innego stanu faktycznego, niż aktualnie ma miejsce w realizacji ww. projektu.

Ponadto, w piśmie z dnia 3 sierpnia 2017 roku wskazano, że:

Ad. 1

W ramach projektu, Gmina zawarła z mieszkańcami umowy, które stanowią, że w zamian za odpłatność ze strony mieszkańca na rzecz Gminy, Gmina wykona montaż i podpięcie instalacji na/w budynkach mieszkańców Gminy oraz gruncie poszczególnych nieruchomości, w skład których będą wchodziły: kolektory słoneczne lub kotły na biomasę; udostępni zamontowaną instalację na rzecz mieszkańców, a także przeniesie prawa do własności na rzecz mieszkańców po upływie określonego czasu (po okresie trwałości projektu).

Zadaniami Gminy w ramach realizacji przedmiotowej umowy będzie zabezpieczenie rzeczowe i finansowe realizacji projektu, na które składa się wyłonienie wykonawcy instalacji oraz nadzoru inwestorskiego, zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, ustalenie harmonogramu montażu instalacji, sprawowanie bieżącego nadzoru nad przebiegiem prac, przeprowadzenie odbiorów końcowych oraz rozliczenie finansowe Projektu.

Na pokrycie wkładu własnego w ramach umów, mieszkańcy Gminy (uczestnicy projektu) będą dokonywali wpłat na rzecz Gminy. Wpłaty będą miały charakter obowiązkowy. Realizacja inwestycji na przedmiotowych budynkach prywatnych będzie uzależniona od wpłat dokonywanych przez poszczególnych mieszkańców. W przypadku braku wpłaty mieszkaniec zostanie wykluczony z uczestnictwa w projekcie.

Zgodnie z umowami, po zakończeniu prac instalacyjnych, sprzęt i urządzenia wchodzące w skład instalacji, tj. kolektory słoneczne lub kotły na biomasę pozostaną własnością Gminy do końca okresu trwałości projektu. Po okresie utrzymania trwałości projektu wszystkie instalacje zostaną przekazane na własność właścicielom nieruchomości bez odrębnej odpłatności oprócz tej, która została już przez mieszkańca poniesiona na podstawie zawartej umowy.

W ramach umowy pomiędzy mieszkańcem a Gminą, Gmina zobowiązuje się do świadczenia na rzecz mieszkańca kompleksowej usługi termomodernizacyjnej w zamian za wynagrodzenie. Umowy te stanowią, że w zamian za jednorazową odpłatność ze strony mieszkańca na rzecz Gminy, Gmina wykona montaż i podpięcie instalacji na budynkach mieszkańców Gminy oraz gruncie poszczególnych nieruchomości, w skład których będą wchodziły: kolektory słoneczne lub kotły na biomasę lub pompy ciepła; udostępni zamontowaną instalację na rzecz mieszkańców, a także przeniesie prawa do własności na rzecz mieszkańców po upływie określonego czasu (po okresie trwałości projektu). Gmina w ramach realizacji przedmiotowej umowy zabezpieczy rzeczową i finansową realizację projektu, na którą składa się wyłonienie wykonawcy instalacji oraz nadzoru inwestorskiego zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, ustalenie harmonogramu montażu instalacji, sprawowanie bieżącego nadzoru nad przebiegiem prac, przeprowadzenie odbiorów końcowych oraz rozliczenie finansowe Projektu.

Gmina ponosić będzie także wydatki, które stanowią jej wkład własny, jak choćby wynagrodzenie dotyczące obsługi prawnej, obsługi podatkowej czy doradczej związane z niniejszym projektem, wydatki bieżące administracyjno-biurowe związane z obsługą projektu lub też wydatki na podróże związane z obsługą projektu, czy też jakiegokolwiek wydatki niekwalifikowane, których nie da się przewidzieć w na chwilę obecną.

Gmina wykona kompleksową usługę termomodernizacji, polegającą na realizacji projektu, montażu instalacji solarnych i wymiany pieców poprzez wyłonionych w przetargu

Wykonawców, wydaniu instalacji po okresie trwałości projektu właścicielom budynków mieszkalnych.

Reasumując w skład usługi Gminy wchodzić będzie:

- wyłonienie wykonawcy odpowiedzialnego za dostawę i montaż zestawu zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych;
- ustalenie harmonogramu realizacji prac dokumentacyjnych i montażowych;
- sprawowanie bieżącego nadzoru inwestorskiego oraz organizacyjnego nad przebiegiem prac;
- przeprowadzenie odbiorów końcowych oraz rozliczenie finansowe projektu;
- zapewnienie serwisu i gwarancji zestawu kotła na biomasę;
- przeprowadzenie przeglądów gwarancyjnych;
- użyczenie instalacji mieszkańcowi do eksploatacji a następnie wydanie instalacji po okresie trwałości projektu.

Umowy dotyczące wykonania instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę zawierane będą pomiędzy Gminą Firlej a firmą (lub firmami) wyłonionymi w przetargu.

W zakresie usługi wykonywanej przez firmy wyłonione w przetargu – zakupiona usługa wykonania instalacji będzie usługą budowlaną polegającą na instalacji urządzeń grzewczych z materiałów wykonawcy.

Wykonawca wyłoniony w przetargu ogłoszonym przez Gminę wykona:

- w zakresie dostawy i montażu instalacji kolektorów słonecznych w budynkach mieszkalnych na terenie Gminy Firlej:
  - 1) dostawę i montaż w oparciu o posiadaną dokumentację techniczną 508 zestawów instalacji kolektorów słonecznych do przygotowywania c. w. u. wraz z konstrukcją dostosowaną do miejsca montażu,
  - 2) montaż rurociągów wraz z izolacją,
  - 3) montaż armatury kontrolno-pomiarowej,
  - 4) montaż zasobnika solarnego,
  - 5) uruchomienie i wykonanie rozruchu i przekazanie instalacji do użytkowania,
  - 6) przeszkolenie Użytkowników instalacji z obsługi zestawu solarnego,
  - 7) przekazanie Użytkownikowi instrukcji obsługi zestawu solarnego,
  - 8) dostawę i montaż sterownika solarnego i modułu internetowego wraz z uruchomieniem i kartą SD.
- w zakresie dostawy i montażu kotłów na biomasę w budynkach mieszkalnych na terenie Gminy Firlej:
  - 1) dostawę i montaż w oparciu o posiadaną dokumentację techniczną 26 szt. kotłów na biomasę,
  - 2) montaż armatury, urządzeń i pozostałych elementów,
  - 3) instalację układu sterującego,
  - 4) wbudowanie modułu Ethernet umożliwiającego sterowanie funkcjami podglądu parametrów uzysku energetycznego za pomocą Internetu,
  - 5) wykonanie płukania oraz prób ciśnieniowych instalacji,
  - 6) napełnienie instalacji,
  - 7) uruchomienie instalacji,
  - 8) przeszkolenie Użytkowników,
  - 9) sporządzenie instrukcji obsługi i przekazanie jej Użytkownikom.

Ad. 2

W zakresie usługi wykonywanej przez firmę wyłonioną w przetargu – zakupiona usługa wykonania instalacji będzie usługą budowlaną polegającą na instalacji urządzeń grzewczych z materiałów wykonawcy. Usługa sklasyfikowana jest w dziale 43 roboty budowlane specjalistyczne w grupowaniu 43.22.12.0 – roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych według PKWiU 2008 (wprowadzonej



rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 października 2008 roku (Dz. U. nr 207, poz. 1283, ze zm., zmienionego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2009 roku, Dz. U. Nr 222, poz. 1753).

W zakresie usługi wykonywanej przez Gminę na rzecz mieszkańca – Gmina nie występowała do Głównego Urzędu Statystycznego o potwierdzenie klasyfikacji wykonywanej przez siebie usługi. W opinii Gminy, kompleksowa usługa wykonywana na rzecz mieszkańca, również będzie mieścić się w grupowaniu 43.22.12.0 – roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych według PKWiU 2008 (wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 października 2008 roku (Dz. U. nr 207, poz. 1283, ze zm., zmienionego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2009 roku, Dz.U. Nr 222, poz. 1753).

#### Ad. 3

Podmiot realizujący na zlecenie Gminy czynności montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę nie będzie podpisywał żadnych umów bezpośrednio z mieszkańcami. Realizując przedmiotową usługę na rzecz mieszkańca, Gmina będzie posiłkować się podmiotami trzecimi, tj. firmami które będą na jej zlecenie wykonywać oraz montować instalacje.

#### Ad. 4

Firmy realizujące na zlecenie Gminy usługę instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę będą czynnymi zarejestrowanymi podatnikami podatku VAT, u których sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221).

### **W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

- 1) Czy prawidłowe będzie zastosowanie przez Gminę pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z realizacją projektu „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”? (ostatecznie sformułowane w pismach stanowiących uzupełnienia wniosku i oznaczone nr 2).
- 2) Czy Gmina będzie zobowiązana do wykazania w jej deklaracji podatkowej podatku od towarów i usług wykonanej przez podmiot realizujący na jej zlecenie usługę montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę? (sformułowane w pismach stanowiących uzupełnienia wniosku i oznaczone nr 4).

### **Zdaniem Wnioskodawcy,**

Ad.1. (ostatecznie sformułowanym w pismach stanowiących uzupełnienia wniosku i oznaczonym jako Ad. 2.).

Gmina Firlej jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Gminie przysługiwał będzie pełny zwrot z Urzędu Skarbowego podatku naliczonego związanego z poniesionymi wydatkami w ramach realizowanego projektu pn.: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”.

W przypadku ww. usług istnieje bezpośredni związek z czynnościami opodatkowanymi, skutkującymi powstaniem podatku naliczonego. Czynności opodatkowane to wykonane usługi, za które pobierane będą opłaty od mieszkańców Gminy Firlej uczestniczących w projekcie. Będzie możliwość bezpośredniego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Spełnione będą dwa warunki przysługiwania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik od towarów i usług, oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich których następstwem jest określenie podatku należnego.

Ad. 2. (sformułowane w pismach stanowiących uzupełnienia wniosku i oznaczonym jako Ad. 4.).

Gmina będzie zobowiązana do wykazania w jej deklaracji podatkowej podatku należnego od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na jej zlecenie usługę montażu instalacji i wymiany pieców na biomasę. Gmina realizując przedmiotową usługę na rzecz mieszkańców występować będzie w charakterze czynnego podatnika podatku VAT. W zakresie niektórych elementów jej świadczenia, posługiwać się będzie ona podmiotami trzecimi, które nie mają zawartej umowy bezpośrednio z mieszkańcami.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 17 ust. 1h ustawy o VAT, nabywający usługi wymienione w załączniku nr 14 w poz. 2-48 ustawy o VAT są podatnikami podatku VAT i takie usługi nabywają również od czynnych podatników podatku VAT, to jeśli usługodawcy występują w roli podwykonawcy w ramach danej inwestycji, to podatnikiem podatku od takiej usługi jest podatnik czynny nabywający taką usługę. Podmioty dokonujące montażu instalacji solarnych i kotłów na biomasę będą czynnymi podatnikami podatku VAT, jednocześnie ich czynności będą w ocenie Gminy stanowić czynności wymienione w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT. Zdaniem Gminy, firmy wykonując prace związane z instalacjami solarnymi i kotłami na biomasę będą występowały w charakterze podwykonawcy, o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT.

W ramach procesu inwestycyjnego Gmina będzie występowała w dwojakiej roli: jako inwestor (organizując cały proces inwestycyjny), oraz jako główny wykonawca, bowiem ostatecznie to Gmina będzie odpłatnie realizowała odpłatne świadczenie usług na rzecz Mieszkańców.

Ustawa o VAT nie zawiera definicji podwykonawcy. Zgodnie z językową wykładnią prawa, podwykonawca będzie podmiotem, który realizuje usługę związaną z inwestycją jednak nie bezpośrednio na zlecenie inwestora. Zgodnie z definicją Słownika Języka Polskiego PWN podwykonawca to „firma lub osoba wykonująca prace na zlecenie głównego wykonawcy”. Skoro zatem Gmina będzie w ramach przedmiotowych stosunków inwestorem, ale i wykonawcą inwestycji, to podmioty realizujące w ramach tej inwestycji usługi na jej rzecz będą podwykonawcą świadczonej usługi.

W związku z powyższym, Gmina dokonując zakupu usług od takich podmiotów, jest zobowiązana do opodatkowania takiej usługi, tj.: naliczenia właściwej stawki podatku VAT oraz ujęcia takiej transakcji wraz z opodatkowaniem należnym, we własnej deklaracji na podatek VAT.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.**

Na wstępie należy zaznaczyć, że ze względu na zakres pytań postawionych we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia, tutejszy Organ uznał za zasadne udzielenie odpowiedzi na pytania w następującej kolejności 4, 2. Natomiast odnośnie pytań oznaczonych we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 1 i 3, zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221), zwanej dalej „ustawą”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 5a ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce

publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Klasyfikacją, do której odwołują się przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, wprowadzona w życie rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293, z późn. zm.). Ww. klasyfikację, na podstawie § 3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz. U., poz. 1676), stosuje się dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług do dnia 31 grudnia 2017 r.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast przez świadczenie usług – w świetle art. 8 ust. 1 ustawy – 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 (...).

Stosownie do art. 8 ust. 2a ustawy, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Należy podkreślić, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Jednocześnie, aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług musi być wykonana przez podatnika.

I tak, na mocy art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy, rozumie się 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.

Z powyższego wynika, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez „podatników” w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006 s. 1, z późn. zm.), zgodnie

z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże, w świetle unormowań prawa wspólnotowego w przypadku, gdy organy władzy publicznej bądź urzędy obsługujące te organy podejmują takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań, lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy itd., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). Bowiemy tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Stawka podatku – zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy – stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Przy czym, na podstawie art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

W kwestii rozliczenia podatku należnego z tytułu nabytych przez Gminę od wykonawcy usług, wskazać należy, iż w myśl przepisu art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego (art. 17 ust. 2 ustawy).

Stosownie do art. 17 ust. 1h ustawy, w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Ww. załącznik nr 14 do ustawy, obowiązujący od dnia 1 stycznia 2017 r., zawiera (w poz. 2-48) zamkniętą listę usług budowlanych identyfikowanych przy pomocy Polskiej Klasyfikacji

Wyrobów i Usług (PKWiU), podlegających mechanizmowi odwróconego obciążenia w przypadku świadczenia tych usług przez podwykonawców.

Zatem powyższy przepis art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy wprowadza mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa budowlana wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy w poz. 2-48, jeżeli usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i ust. 9, natomiast usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Przy czym – zgodnie z art. 17 ust. 1h ustawy – mechanizm ten ma zastosowanie, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca. Jednocześnie zauważyć należy, że przy każdej z usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, podano również symbol klasyfikacji statystycznej PKWiU, co wskazuje, że tylko konkretne usługi sklasyfikowane pod danym symbolem, wymagają rozliczenia podatku na zasadzie odwróconego obciążenia.

W świetle powyższego nabywca usług budowlanych wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, świadczonych przez podwykonawcę, staje się odpowiedzialny za rozliczenia podatku VAT od tych usług.

Natomiast transakcje, których przedmiotem jest świadczenie wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy usług budowlanych, realizowane przez wykonawcę (generalnego wykonawcę) na rzecz inwestora (np. dewelopera budowlanego), podlegają opodatkowaniu według zasad ogólnych, tj. podatek VAT rozliczany jest przez wykonawcę (generalnego wykonawcę), natomiast inwestor otrzymuje fakturę na kwotę należności za wykonane usługi zawierającą podatek VAT.

Wskazać w tym miejscu należy, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia „podwykonawca”, w związku z tym dla prawidłowego rozumienia tego terminu wystarczające będzie posłużenie się powszechnym jego znaczeniem wynikającym z wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika języka polskiego, podwykonawca to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy (<http://sjp.pwn.pl/sjp/podwykonawca;2503008>).

Z kolei przy dalszych „podzleceniach” przyjąć należy podejście, zgodnie z którym podwykonawca zlecający jest – w stosunku do swojego podwykonawcy – głównym wykonawcą swojego zakresu prac (i w konsekwencji rozliczy „podzleczone” usługi budowlane na zasadzie odwróconego obciążenia).

Podsumowując przywołane wyżej regulacje należy stwierdzić, że mechanizm odwróconego obciążenia ma zastosowanie przy rozliczaniu podatku z tytułu świadczenia usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy (poz. 2-48), objętych wskazanymi w tym załączniku symbolami PKWiU, przez podwykonawcę. Podwykonawcą będzie każdy podmiot będący usługodawcą, który nie jest generalnym wykonawcą w ramach danej inwestycji budowlanej, przyjmującym zlecenie wykonania tej inwestycji bezpośrednio od inwestora.

Fakt zgłoszenia, lub nie, głównemu inwestorowi powierzenia prac podwykonawcy, pozostaje bez wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu ustawy o VAT. Status podwykonawcy wynika bowiem bezpośrednio z zawartych pisemnych umów, a w przypadku ich braku – świadczą o tym statusie okoliczności i charakter wykonywanych usług.

Z opisu sprawy wynika, że w ramach projektu współfinansowanego ze środków unijnych, Gmina (podatnik VAT czynny) świadczy na rzecz mieszkańców usługę modernizacji/termomodernizacji za wynagrodzeniem (jednorazowa wpłata stanowiąca około

15% wartości instalacji). W ramach tej umowy Gmina wykona montaż i uruchomienie instalacji (w skład których będą wchodziły kolektory słoneczne lub kotły na biomasę) na/w budynkach oraz na gruncie poszczególnych nieruchomości, udostępni zamontowaną instalację na rzecz mieszkańców a także przeniesie prawa do ich własności po upływie określonego czasu (tj. po okresie trwałości projektu). Realizując kompleksową usługę termomodernizacji, polegającą na realizacji projektu, montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na rzecz mieszkańca, Gmina będzie posiłkować się podmiotami trzecimi, tj. firmami które będą na jej zlecenie wykonywać oraz montować instalacje. Firmy te będą czynnymi zarejestrowanymi podatnikami podatku VAT i nie będą posiadały umów zawartych bezpośrednio z mieszkańcami, a swoje czynności będą wykonywać bezpośrednio na zlecenie Gminy. Klasyfikacja statystyczna dla czynności wykonywanych na rzecz Gminy przez wykonawcę to symbol: 43.22.12.0 Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych.

Ustalenie, czy dana usługa podlega rozliczeniu zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia, czy też zastosowanie będzie miała ogólna zasada rozliczenia podatku, ma charakter indywidualny. Oznacza to, że w każdym konkretnym przypadku należy zbadać, czy dane świadczenie jest usługą wymienioną w załączniku nr 14 do ustawy oraz czy usługa ta jest świadczona przez podwykonawcę. Dla zastosowania odwrotnego obciążenia konieczne jest spełnienie obu ww. przesłanek łącznie.

Z analizy wniosku wynika, że czynności wykonywane przez firmy na rzecz Gminy to usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, tj. PKWiU 43.22.12.0 Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych.

Mając na uwadze wskazany przez Wnioskodawcę opis sprawy, należy przyjąć, iż Gmina będzie wykonywała usługi budowlane, wymienione w załączniku nr 14 do ustawy na rzecz mieszkańców działając w charakterze głównego wykonawcy. Efektem prac, jakich oczekuje mieszkaniec w ramach zawartej z Gminą umowy jest wykonanie poszczególnych instalacji solarnych oraz pieców na biomasę na/w nieruchomości będącej jego własnością. Z tego względu mieszkaniec a nie Gmina jest podmiotem zlecającym i oczekującym wykonania na własnej nieruchomości przedmiotowych usług budowlanych (tj. inwestorem). W tym przypadku fakt przeniesienia przez Gminę prawa do własności instalacji po okresie trwałości projektu nie wpływa na określenie jej pozycji jako inwestora. Przedmiotem czynności wykonywanych przez Gminę nie będzie bowiem samo przekazanie prawa własności ww. instalacji lecz świadczenie usługi budowlanej polegającej na jej wykonaniu.

W związku z powyższym Gmina jako główny wykonawca nabywając od podmiotów trzecich usługi budowlane, wymienione w załączniku nr 14 do ustawy działających, w tym przypadku w charakterze podwykonawców, zobowiązana będzie do ich opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 17 ust. 1h ustawy.

Wobec powyższego, Gmina będzie zobowiązana do wykazania w deklaracji podatkowej podatku należnego od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na zlecenie Wnioskodawcy usługę montażu poszczególnych instalacji solarnych oraz pieców na biomasę.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 4 sformułowanego w pismach stanowiących uzupełnienia do wniosku, należało uznać za prawidłowe.

Odnosząc się z kolei do pytania oznaczonego we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 2 należy zauważyć:

Zgodnie z przepisem art. 86 ust. 1 ustawy, 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.

W myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Natomiast stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca.

Z powyższych regulacji prawnych wynika, że 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 oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Przedstawiona wyżej zasada wyklucza zatem możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku VAT oraz niepodlegających temu podatkowi.

Należy również podkreślić, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego, jako integralna część systemu VAT, w zasadzie nie może być ograniczane, ani pod względem czasu, ani też pod względem zakresu przedmiotowego. Nie jest to bowiem wyjątkowy przywilej podatnika, lecz jego fundamentalne prawo. Możliwość wykonania tego prawa powinna być zapewniona niezwłocznie i względem wszystkich kwot podatku, które zostały pobrane (naliczone) od transakcji związanych z zakupami. Decydujące znaczenie dla oceny istnienia prawa do odliczenia ma zamierzony (deklarowany) związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi.

Podkreślić należy, że ustawodawca stworzył podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezrealizowania przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jedno z takich ograniczeń zostało wskazane w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy, zgodnie z którym nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Na mocy art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

Natomiast, w myśl art. 88 ust. 4 ustawy, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 7.

Zatem w sytuacji gdy zostanie wystawiona faktura, w której zostanie wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w tej fakturze w części dotyczącej tych czynności.

Zasady wystawiania faktur regulują przepisy art. 106a-106q ustawy.

Stosownie do art. 106a pkt 1 ustawy – przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do sprzedaży, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów.

Ponadto jak wynika z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy – podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Jak stanowi art. 106e ust. 1 pkt 1-18 ustawy – faktura powinna zawierać:

- 1) datę wystawienia;
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany dla podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany dla podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;
- 6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12) stawkę podatku;
- 13) sumę wartości sprzedaży netto z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem;
- 16) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
  - a) obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
  - b) w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty– wyrazy „metoda kasowa”;
- 17) w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 – wyraz „samofakturowanie”;



18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – wyrazy „odwrotne obciążenie”.

Zgodnie z art. 106e ust. 4 pkt 1 ustawy – faktura nie zawiera w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca – danych określonych w ust. 1 pkt 12-14.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy należy stwierdzić, że dany Wykonawca (podwykonawca) ma obowiązek wystawić fakturę dla Wnioskodawcy, która będzie zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie”, jednak nie będzie zawierać: stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto oraz kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto.

Jak wynika z okoliczności sprawy Wnioskodawca jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku VAT, a usługi budowlane związane z realizacją przedmiotowego projektu wykorzystywane są do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Bowiem jak wskazano w interpretacji nr 0113-KDIPT1-2.4012.174.2017.3.SM wpłaty mieszkańców z tytułu wkładu własnego w kosztach montażu poszczególnych instalacji solarnych stanowią zapłatę z tytułu czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy i będą opodatkowane odpowiednio wg 8% oraz 23% stawki podatku VAT.

Zatem z uwagi na fakt, iż w przedmiotowej sprawie nabywane towary i usługi związane z realizacją ww. projektu będą wykorzystywane przez Wnioskodawcę do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, to co do zasady Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu poniesionych wydatków z otrzymanych faktur, o ile faktury te dokumentują zakup towarów lub usług opodatkowanych na zasadach ogólnych.

Jednakże należy wskazać, że w przypadku usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, ich nabywca ma obowiązek rozliczyć podatek należny. Przy czym jak wynika z art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a ustawy, kwota podatku należnego stanowi kwotę podatku naliczonego. Zatem określony przez Wnioskodawcę, jako nabywcę usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, podatek należny stanowi jednocześnie podatek naliczony, który podlega odliczeniu.

Tym samym Wnioskodawca nabywając od podmiotów trzecich usługi budowlane, działających w tym przypadku w charakterze podwykonawców jest odpowiedzialny za rozliczenie podatku należnego i przysługiwać mu będzie prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego ze złożonej deklaracji podatkowej, w której uwzględni kwotę podatku należnego.

W konsekwencji powyższego Wnioskodawca będzie miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o pełną kwotę podatku naliczonego w związku z realizacją projektu pn. „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”. Prawo to będzie przysługiwało pod warunkiem niezastnienia przesłanek określonych w art. 88 ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 2, należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Należy zauważyć, iż pojęcie „kosztu kwalifikowalnego” nie jest pojęciem podatkowym i organy podatkowe nie są właściwe do rozstrzygnięcia wątpliwości podatników odnośnie możliwości zaliczania wartości podatku od towarów i usług do kosztów kwalifikowalnych. Kwestię

tę rozstrzygają bowiem przepisy regulujące zasady korzystania ze środków pomocowych. Zasady i przepisy podatkowe przywołane w uzasadnieniu niniejszej interpretacji mogą być jedynie pomocne przy dokonywaniu oceny, czy podatek VAT w tej sytuacji powinien być kosztem kwalifikowalnym. W związku z powyższym nie zajęto stanowiska w tej sprawie.

Podkreślić należy, że niniejsza interpretacja nie rozstrzyga prawidłowości klasyfikacji usług dokonanej przez Wnioskodawcę w świetle PKWiU. Wobec tego została ona wydana przy założeniu, że Wnioskodawca poprawnie zakwalifikował świadczone usługi do odpowiedniego grupowania PKWiU. Tutejszy organ nie jest bowiem uprawniony, w ramach określonych w art. 14b § 1 ww. ustawy Ordynacja podatkowa, do zajmowania stanowiska w zakresie prawidłowości formalnego przyporządkowania towaru lub usługi do grupowania statystycznego.

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie przedstawione w opisie zdarzenia przeszłego, które nie zostały objęte pytaniem wskazanym we wniosku – nie mogą być zgodnie z art. 14 b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone.

Jednocześnie podkreślić należy, iż tut. Organ wydając interpretację przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej nie prowadzi postępowania podatkowego w rozumieniu tej ustawy. Niniejsza interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia pisemnej informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach zdarzenia przeszłego podanego przez Wnioskodawcę. Tut. Organ informuje, iż nie jest właściwy do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które w przedmiotowej sprawie umożliwiłoby weryfikację opisanego zdarzenia przyszłego.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przeszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na 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.

Końcowo tut. Organ informuje, iż niniejszą interpretacją załatwiono wniosek w części dotyczącej obowiązku wykazania w deklaracji podatkowej podatku od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na zlecenie Gminy usługę montażu instalacji solarnych i wymiany pieców na biomasę oraz prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z realizacją projektu pn.: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”. Natomiast wniosek w pozostałym zakresie został rozpatrzony odrębnym rozstrzygnięciem.

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 w Lublinie, ul. M. C. Skłodowskiej 40, 20-029 Lublin, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) 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).

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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

Z up. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej  
DOROTA FRĄTCZAK  
Naczelnik Wydziału

Pismo zostało wydane  
w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lubartowie;
- 3) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej;
- 4) aa.