



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0113-KDIPT1-2.4012.174.2017.3.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 stawki podatku dla zaliczkowych wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu instalacji zestawów solarnych i pieców c.o. na biomasę oraz podstawy opodatkowania dla otrzymanego przez Gminę dofinansowania ze środków europejskich – **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 przeformułowanie 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 wspomagania 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 m², jak również (w kilku przypadkach) przekracza 300 m². 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₍₈₎ 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 300m²
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150m²

Większość budynków mieszkalnych właścicieli nieruchomości, z którymi Gmina podpisała umowy o wzajemnych zobowiązaniach stanowią budynki mieszkalne jednorodzinne (PKOB 111) o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300m², zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. W ramach realizacji projektu może zdarzyć się sytuacja, gdy budynek będzie obiektem przekraczającym 300m² 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₍₈₎ 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

cieplnych, 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 cieplnych, 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) Jakie stawki podatku VAT należy zastosować do zaliczkowych wpłat mieszkańców z tytułu usługi dostawy i montażu instalacji solarnych i pieców c.o. na biomasę? (pytanie oznaczone we wniosku nr 1).
- 2) Czy dofinansowanie ze środków UE, otrzymane w ramach realizowanego projektu podlega opodatkowaniu na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy VAT? Jeśli tak to jaką stawką 8% czy 23%? (oznaczone we wniosku nr 3).

Zdaniem Wnioskodawcy,

Ad. 1

Zdaniem Wnioskodawcy, wpłaty mieszkańców na rachunek bankowy Gminy na dostawę i montaż instalacji solarnych, które będą zainstalowane na dachu lub przytwierdzone do ściany budynku mieszkalnego jednorodzinnego nieprzekraczającego 300 m², powinny być opodatkowane według stawki 8%. Stawka ta dotyczy również dostawy i montażu pieców c.o. na biomasę.

Obniżona stawka wynika z art. 41 ust. 2 i 12-12b z uwzględnieniem art. 146a pkt. 2 ustawy o VAT.

Budynki mieszkalne o powierzchni użytkowej powyżej 300 m², w części przekraczającej 300 m², z którymi związane są instalacje solarne i instalacje c.o., powinny być opodatkowane stawką 23% (art. 41. ust 12c).

Wpłaty dokonane na montaż kolektorów słonecznych w systemie wolnostojącym na gruncie (wykonane poza budynkiem) podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 23% zgodnie z art. 41 ust 1 ustawy.

Ad. 2 (ostatecznie sformułowane w pismach stanowiących uzupełnienia wniosku i oznaczonym jako Ad. 3).

Ustawa o podatku od towarów i usług w art. 29a ust. 1 określa skutki podatkowe otrzymania dotacji (a także subwencji i dopłat o podobnym charakterze). Zgodnie z zawartym w nim przepisem „podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub usług świadczonych przez podatnika”.

Przystępując do projektu Gmina realizuje zadania własne w zakresie ochrony powietrza i wspomagania wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzenia bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii odnawialnej, a nie działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług dostawy i montażu kolektorów słonecznych czy pieców na biomasę.

Wprawdzie podpisując umowy cywilnoprawne z mieszkańcami na współfinansowanie projektu w zakresie wkładu własnego stanowiącego 15% kosztów kwalifikowanych i pieców na biomasę na mocy art. 8 ust. 2a Gmina stała się podatnikiem świadczącym usługę w tym zakresie. Art. 8 ust. 2a brzmi: „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 świadczył usługi”.

Istotny jest tutaj również art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, w myśl którego, „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”.

Dotacja może być uznana za bezpośrednio związaną z ceną towarów lub usług podlegających opodatkowaniu VAT wtedy, gdy cena towaru lub usługi zależy od kwoty otrzymanej dotacji. Warunek bezpośredniego wpływu dotacji na cenę oznacza w praktyce, iż dotacja musi trafić wprost do podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę.

Zdaniem Wnioskodawcy z umowy Nr RPLU.04.01.00-06-0081/16/00 z Urzędem Marszałkowskim Województwa Lubelskiego nie wynika, że jest to dopłata do ceny oferowanych przez Gminę towarów i usług tylko dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie kosztów związanych z realizacją projektu: „Wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii na terenie Gminy Firlej”, w ramach których mieszczą się także koszty ogólne projektu, tj.: 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.

Dofinansowanie ze środków Unii Europejskiej jest dotacją kosztową do kosztów budowy instalacji, których Gmina jest właścicielem przez okres trwałości projektu. Przedmiotowe dofinansowanie nie jest uzależnione od ceny instalacji zbywalnej na rzecz mieszkańców po okresie trwałości projektu.

Nie można mówić o dopłacie do ceny usługi ponieważ instalacje solarne i instalacje c.o. pozostaną przez cały okres trwałości projektu własnością Gminy Firlej i dopiero zamortyzowane

zostaną przekazane mieszkańcom. Dotacja udzielona ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego nie stanowi dopłaty do ceny, po jakiej mieszkańcy nabędą usługę, ale stanowi dofinansowanie do zrealizowanego całego programu przez Gminę. Dofinansowanie jest udzielane po to, aby Gmina wykonała instalacje na rzecz mieszkańców w ogóle. W tym zakresie jest to decyzja Gminy w żaden sposób nie związana z otrzymanymi środkami Unii Europejskiej.

Dofinansowanie unijne nie ma charakteru dopłaty do ceny – finansuje bowiem projekt, a nie usługę przekazania instalacji na rzecz mieszkańca – oraz nie ma charakteru bezpośredniego – finansuje bowiem nabycie instalacji przez Gminę a nie przekazanie instalacji na rzecz mieszkańca.

W związku z powyższym zdaniem Wnioskodawcy dofinansowanie ze środków UE nie podlega opodatkowaniu VAT.

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

Na wstępie należy zaznaczyć, że niniejsza interpretacja rozstrzyga kwestię pytań oznaczonych we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 1 i 3. Natomiast odnośnie pytań oznaczonych we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 2 i 4, zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zgodnie z przepisem 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.

Przez towary – stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do art. 5a ww. 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 i usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

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 (...).

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy, 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 (...).

Zgodnie z 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.

Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieuczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy. Zauważyć również należy, iż usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

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).

Podstawowa stawka podatku od towarów i usług, stosowanie do treści art. 41 ust. 1 ustawy, 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.

W myśl art. 41 ust. 2 wskazanej ustawy, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Stosownie do treści art. 146a pkt 1 i 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

- 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;
- 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy wynosi 8%.

Stawkę podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, stosuje się – w myśl ust. 12 wskazanego artykułu – do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym – według art. 41 ust. 12a ustawy – 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.

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12b ustawy, nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²,
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

W myśl art. 41 ust. 12c ustawy, w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

Według art. 2 pkt 12 ustawy, przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w PKOB w dziale 11.

Jak wynika z ww. art. 2 pkt 12 ustawy, ustawa o podatku od towarów i usług, poprzez podanie klasyfikacji, odwołuje się do Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. Zatem, dla celów podatku od towarów i usług stosuje się przepisy 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.), stanowiącej usystematyzowany wykaz obiektów budowlanych.

Zgodnie z ww. rozporządzeniem, w dziale 11 mieszczą się budynki mieszkalne. Dział ten obejmuje grupy budynków: 111 – mieszkalnych jednorodzinnych, 112 – o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe, 113 – zbiorowego zamieszkania.

Przy ustaleniu właściwej stawki podatku VAT decydujące znaczenie ma zatem fakt, co jest przedmiotem sprzedaży, czy podatnik dokonuje dostawy towarów czy świadczy usługę oraz czy czynność wykonywana przez podatnika mieści się w zakresie czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy (dostawa, budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja lub przebudowa obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym), a także zaklasyfikowanie obiektu, którego dotyczą te prace, do obiektów budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Celem właściwego zdefiniowania pojęcia obiektu budownictwa mieszkaniowego i co się z tym wiąże stosowania odpowiedniej stawki podatkowej, Wnioskodawca winien uwzględnić regulacje wynikające z przywołanego art. 2 pkt 12 ustawy o podatku od towarów i usług. Nadto w celu ustalenia właściwej stawki podatku VAT dla czynności polegających na wykonaniu instalacji solarnych i pieców c.o. na biomasę, należy ustalić czy dokonywane są one w ramach remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Wskazać przy tym należy, że przepisy z zakresu podatku od towarów i usług nie definiują pojęć budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja oraz przebudowa, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do przepisów Prawa budowlanego oraz powszechnego rozumienia.

Zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290, z późn. zm.), przez budowę należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

W myśl art. 3 pkt 7 ww. ustawy Prawo budowlane, przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Przez przebudowę, zgodnie z pkt 7a tego artykułu, należy rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego.

Z kolei definicja remontu została zawarta w pkt 8 art. 3 cyt. ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z jego brzmieniem, przez remont należy rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym 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 między innymi 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 i tworzyć nową. Należy więc zaznaczyć, że definiując pojęcie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego ustawodawca kierował się wyłącznie skutkiem, jaki ma zostać osiągnięty w wyniku tego przedsięwzięcia; zaniechał nawet przykładowego wymienienia rodzajów prac, jakie mieszczą się w pojęciu tego przedsięwzięcia. Definicja określająca przedsięwzięcie termomodernizacyjne wyłącznie na podstawie celu, jaki ma zostać osiągnięty, jest usprawiedliwiona zarówno na gruncie ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów, jak i na gruncie prawa podatkowego.

Z kolei „montaż”, zgodnie ze Współczesnym słownikiem języka polskiego (red. Bogusław Dunaj, wyd. Langenscheidt Polska Sp. z o.o.), oznacza „składanie maszyn, urządzeń z gotowych części; zakładanie instalacji, łączenie oddzielnych części w jedną artystyczną, kompozycyjną całość”. Natomiast „instalować” oznacza zakładać, montować jakieś urządzenia techniczne.

W związku z przytoczoną definicją stwierdzić należy, że pojęcie „montaż” odnosi się do takiego sposobu działania, w efekcie którego z niezależnie od siebie istniejących części powstaje wytwór będący zupełnie nową całością.

Dodatkowo należy wskazać, że stosownie do przepisów cyt. rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, budynki to zadane obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych.

Natomiast z uregulowań zawartych w art. 3 pkt 1a i pkt 2 ww. ustawy Prawo budowlane, wynika, że pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynkiem zaś jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Stwierdzić należy, że w powyższej definicji budynku nie mieszczą się elementy infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Oznacza to, że stawka preferencyjna, przewidziana ww. przepisami art. 41 ust. 12 w zw. z art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy, dotyczy czynności tam wymienionych wykonywanych wyłącznie w budynkach, rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w bryle budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi. Stawki tej ustawodawca nie przewidział dla ww. czynności wykonywanych poza tymi obiektami, w tym również dotyczących elementów infrastruktury budowlanej. W konsekwencji, do pozostałych usług wykonywanych poza bryłą budynku zastosowanie ma stawka podatku w wysokości 23%.

Z uwagi na to, iż obniżone stawki podatku mają charakter wyjątkowy, winny mieć zastosowanie do towarów i usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy. Preferencyjna stawka podatku miała i ma zastosowanie do wskazanych w przepisach czynności związanych z budownictwem mieszkaniowym, jednakże nie do wszystkich usług dotyczących samego instalowania, czy montażu różnych towarów.

Mając powyższe na uwadze należy wskazać, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega konkretna czynność (dostawa towaru lub usługi), a nie zapłata. Wyjątkiem polegającym na tym, że fakturą dokumentującą zapłatę jest faktura dokumentująca uiszczenie zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów czy świadczenia usług, natomiast w pozostałych przypadkach faktura zawsze dokumentuje czynność, a nie płatność, gdyż opodatkowaniu podlega właśnie czynność.

Jak wyżej wskazano, aby uznać dane świadczenie za odpłatne świadczenie, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy dostawcą towarów lub usługodawcą a odbiorcą, a w zamian za wykonanie świadczenia powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem i przekazaniem za nie wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest dana czynność, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz dokonującego dostawy lub świadczącego usługę.

Jednocześnie wskazać należy, że czynność może być albo odpłatna albo nieodpłatna. Na gruncie podatku od towarów i usług nie występują czynności częściowo odpłatne. Jeśli tylko czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to jest ona odpłatna. Nie ma żadnego znaczenia, czy wynagrodzenie to pokrywa koszty świadczenia tej czynności poniesione przez podatnika, ewentualnie kreuje dla podatnika zysk. Także czynności wykonane „po kosztach” ich świadczenia, bądź poniżej tych kosztów, są czynnościami odpłatnymi, o ile tylko pobrano za nie wynagrodzenie. W istocie okoliczność, czy transakcja została dokonana po cenie niższej, czy też wyższej od kosztu świadczenia, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji odpłatnej” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, bowiem to ostatnie pojęcie wymaga wyłącznie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług, a świadczeniem wzajemnym (wynagrodzeniem) rzeczywiście otrzymanym przez podatnika.

W niniejszej sprawie czynnością, jaką Wnioskodawca dokona na rzecz mieszkańca (właściciela nieruchomości), będzie – zgodnie z zawartą umową cywilnoprawną – wykonanie instalacji solarnych oraz wymiana pieców na biomasę. Wkład własny Gminy wynosi nie mniej niż 15% całkowitych wydatków kwalifikowalnych projektu. Na pokrycie wkładu własnego Gmina otrzyma wpłaty mieszkańców na/w nieruchomościach których będą instalowane kolektory słoneczne oraz piece na biomasę. Wpłaty mieszkańców będą miały charakter obowiązkowy. Gmina wykona instalację solarną oraz wymianę pieców na biomasę na/w nieruchomościach tych mieszkańców, którzy dokonają wpłaty dofinansowania. Zamontowane zestawy solarne oraz piece na biomasę w okresie trwałości projektu będą stanowiły własność Gminy. Po upływie okresu trwałości projektu mieszkańcy przejmą prawo własności instalacji bez dokonywania dodatkowych opłat.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że w rozpatrywanej sprawie będą występowały skonkretyzowane świadczenia, które będą wykonane między dwoma stronami umowy, tj. między Gminą (która zobowiązała się do zainstalowania instalacji solarnych oraz pieców c.o. na biomasę), a właścicielami nieruchomości, którzy zobowiązali się do wniesienia wkładu własnego do przedmiotowego zadania. Wobec powyższego wystąpi bezpośredni związek (ekwiwalentność) pomiędzy świadczeniem Gminy, a płatnościami wnoszonymi przez ww. właścicieli. Z uwagi na zaistnienie bezpośredniego związku pomiędzy otrzymanymi wpłatami, a zindywidualizowanymi świadczeniami na rzecz właścicieli nieruchomości należy stwierdzić, że usługi, które wykona Gmina, będą stanowiły czynności podlegające opodatkowaniu, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Jak wynika z okoliczności sprawy instalacje kolektorów słonecznych będą instalowane na powierzchni dachu lub elewacji budynków mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m², jak również (w kilku przypadkach) przekracza 300 m². W przypadku braku możliwości zamontowania kolektorów na dachu lub elewacji będą one montowane na gruncie przy wykorzystaniu konstrukcji wolnostojących. Natomiast wymiana pieców centralnego ogrzewania opalanych paliwem stałym na kotły opalane biomasą nastąpi w budynkach mieszkalnych. Usługa montażu poszczególnych instalacji solarnych i pieców

na biomasę będzie wykonywana w ramach modernizacji/termomodernizacji obiektów budowlanych, budynków mieszkalnych odbiorcy ostatecznego.

Mając zatem na uwadze okoliczności sprawy oraz przywołane przepisy należy stwierdzić, że w przypadku gdy montaż poszczególnych instalacji solarnych w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy będzie dokonywany na dachu bądź elewacji budynku mieszkalnego jednorodzinne o powierzchni nieprzekraczającej 300 m², jak również w sytuacji gdy piece na biomasę montowane będą w ww. budynkach mieszkalnych w ramach ich modernizacji/termomodernizacji, tj. czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, to ww. czynności będą opodatkowane 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

Natomiast w sytuacji gdy ww. usługi montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę dotyczyć będą obiektów niezaliczanych – na podstawie art. 41 ust. 12b ustawy – do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (tj. o powierzchni mieszkalnej powyżej 300 m²) i będą dokonywane w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, to preferencyjna stawka VAT w wysokości 8% będzie miała zastosowanie tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej te obiekty do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej, zaś w części odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego w ogólnej powierzchni budynku, przekraczającej 300 m² będzie opodatkowana podstawową 23% stawką podatku VAT.

Z kolei, w przypadku montażu przedmiotowych instalacji solarnych poza bryłą budynku mieszkalnego (w systemie wolnostojącym na gruncie), zastosowania nie znajdzie 8% stawka podatku VAT, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy. Zatem montaż instalacji solarnych poza budynkiem mieszkalnym o powierzchni zarówno nieprzekraczającej jak i przekraczającej 300m² będzie opodatkowany według 23% stawki podatku VAT, na podstawie art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 1 należało uznać za prawidłowe.

Odnosząc się natomiast do kwestii podstawy opodatkowania dla otrzymanego przez Gminę dofinansowania ze środków europejskich oraz stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania wskazać należy, iż jak wynika z treści art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W myśl art. 29a ust. 2 ustawy, w przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy).

W myśl art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z przepisu tego wynika, że podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług stanowi wynagrodzenie, które dostawca lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów albo świadczenia usług. Wynagrodzenie to oznacza wartość rzeczywiście otrzymaną (lub która ma być otrzymana) w konkretnym przypadku.

Dla określenia, czy dane dotacje (subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze) są czy też nie są opodatkowane istotne są szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania.

Kryterium uznania dotacji za stanowiącą podstawę opodatkowania jest zatem stwierdzenie, że dotacja dokonywana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dotacje nie dające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy.

Włączenie do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze ma miejsce tylko wówczas, gdy jest to dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Do podstawy opodatkowania zaliczane są tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które są bezpośrednio przeznaczone na dofinansowanie konkretnego towaru czy też konkretnego rodzaju usługi. Nie jest więc podstawą opodatkowania ogólna dotacja (subwencja, inna dopłata o podobnym charakterze) uzyskana przez podatnika, niezwiązana z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. W przypadku natomiast, gdy podatnik otrzyma dofinansowanie, które będzie związane z dostawą lub świadczeniem usług, jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zaliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Zatem, podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

Przepis art. 29a ust. 1 ustawy jest odpowiednikiem art. 73 ww. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Należy uznać, że opodatkowanie subwencji (dotacji) stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu VAT. Nie wszystkie subwencje (dotacje) stanowią element podstawy opodatkowania VAT. Jedynie takie, które są subwencjami (dotacjami) związanymi bezpośrednio z ceną dostawy towarów czy ceną świadczenia usług. Wyjątek ten należy interpretować w sposób ścisły. Wykładnia ścisła prowadzi do wniosku, że tylko subwencje bezpośrednio wpływające na cenę transakcji podlegają opodatkowaniu. Natomiast inne subwencje (dotacje) nie wchodzi tym samym do podstawy opodatkowania, a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Istotnym zatem dla wykładni art. 29a ust. 1 ustawy jest wyjaśnienie pojęcia „subwencja bezpośrednio związana z ceną”.

W tym celu istotne znaczenie ma orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W szczególności wyroki w sprawach C-184/00 (Office des produits wallons ASBL v. Belgian State) oraz C-353/00 (Keeping Newcastle Warm Ltd. v. Commissioners of Customs and Excise, w skrócie KNW).

W wyroku C-184/00 Trybunał stwierdził, że pojęcie subwencji (dotacji) bezpośrednio związanych z ceną należy interpretować jako obejmujące wyłącznie subwencję, które stanowią całość lub część wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, a które są wypłacane przez podmiot trzeci w stosunku do sprzedawcy lub świadczącego. Trybunał argumentował, że w celu ustalenia, czy dotacja stanowi wynagrodzenie, cena towarów i usług musi, co do zasady, być ustalana nie później, niż w momencie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. Zobowiązanie do zapłaty dotacji dokonane przez osobę, która jej udziela, rodzi korelat, jakim jest prawo beneficjenta do jej otrzymania, ponieważ dokonał on dostawy podlegającej opodatkowaniu. Ten związek pomiędzy dotacją a ceną musi być jednoznacznie widoczny na podstawie indywidualnej analizy okoliczności stanowiących podstawę wypłaty tego wynagrodzenia. Z drugiej strony nie jest konieczne, aby cena towarów lub usług bądź część tej ceny została ustalona. Wystarczy by możliwe było jej ustalenie. Cena jaką płaci nabywca musi być ustalana w taki sposób, że zmniejsza się ona w proporcji do dotacji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, co zatem stanowi element ustalenia ceny, jakiej żąda ten ostatni. Trybunał w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania wskazał sądowi odsyłającemu szereg wskazówek, stwierdzając, że sąd krajowy musi zbadać obiektywnie, czy fakt, iż dotacja jest wypłacana sprzedawcy lub świadczącemu pozwala mu sprzedawać towary lub świadczyć usługi po cenie niższej, niż musiałby on żądać w braku takiej dotacji. Nie jest konieczne, by dotacja odpowiadała bezpośrednio zmniejszeniu ceny dostarczanych towarów, wystarczy by relacja pomiędzy zmniejszeniem ceny a dotacją, która może być wyrażona ryczałtowo, była istotna.

W wyroku C-353/00 Trybunał wyraził pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie spełnia takiego warunku, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej. Orzeczenie to dotyczyło dopłat wypłacanych firmie zajmującej się usługami związanymi z doradztwem w dziedzinie energetyki.

Związek dotacji z ceną nie został szczegółowo przeanalizowany w tym wyroku. Szersze uwagi na ten temat znalazły się natomiast w opinii rzecznika generalnego oraz pisemnym stanowisku rządu Wielkiej Brytanii, które zaaprobował Trybunał. Jak wskazuje rzecznik, dotacje mogą mieć różną formę i charakter. Zwykle przez dotacje (subwencje) rozumie się sumy wypłacane danemu podmiotowi z funduszy publicznych w interesie ogólnym. W praktyce dotacje mogą mieć postać dopłat ogólnych do działalności przedsiębiorstwa (i wówczas nie podlegają opodatkowaniu) albo też stanowić subsydia do konkretnych dostaw lub usług, umożliwiając nabycie ich ostatecznemu odbiorcy po niższej cenie (lub w ogóle bez odpłatności z jego strony). W tym ostatnim przypadku podlegają podatkowi VAT.

Tego rodzaju dotacje występowały w przypadku KNW. Istniał bezpośredni związek pomiędzy usługami podatnika a otrzymywanymi dotacjami (dotacje były korelatem usług i wypłacano je tylko w razie ich świadczenia; również kwotowo zależały od liczby usług). Wpływ na cenę również był oczywisty: ostateczny odbiorca nie musiał płacić za usługę właśnie z powodu pokrycia jej dotacją. Mimo, że dotacje oczywiście wpływały na działalność przedsiębiorstwa i w sensie ekonomicznym pokrywały część kosztów jego funkcjonowania, przede wszystkim były one związane z ceną. Dlatego też nie można było ich traktować jako pozostających poza podatkiem VAT. Jeżeli otrzymana dotacja jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia (tj. świadczenie dzięki dotacji ma cenę niższą o konkretną kwotę lub świadczeniobiorca otrzymuje je za darmo), taka dotacja podlega VAT. Jeżeli

natomiast związek tego rodzaju nie występuje i równocześnie dotacja nie jest elementem wynagrodzenia związanego z danymi dostawami towarów lub usług, wówczas można – i należy – potraktować ją jako płatność niepodlegającą podatkowi VAT.

W opisie sprawy Wnioskodawca jednoznacznie wskazał, iż 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. Przedmiotowa dotacja jest dotacją kosztową do kosztu budowy instalacji, której 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. Wysokość dofinansowania nie jest uzależniona od ilości nieruchomości objętych projektem.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie będziemy mieli do czynienia z sytuacją, w której wystąpią skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie. Jednakże w analizowanym przypadku nie wystąpi bezpośredni związek pomiędzy otrzymanym dofinansowaniem z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 na realizację ww. projektu a ceną wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności. Należy bowiem zauważyć, że otrzymane przez Gminę środki zostaną przeznaczone na pokrycie kosztów projektu, tym samym przedmiotowa dotacja jest/będzie dotacją kosztową. Dlatego też dotacja otrzymana przez Wnioskodawcę nie będzie stanowiła elementu podstawy opodatkowania podatkiem VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy.

Reasumując, podstawą opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców są kwoty należne, w postaci wpłat, które uiszczają mieszkańcy biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową, pomniejszone o kwotę należnego podatku, natomiast otrzymane przez Gminę dofinansowanie ze środków europejskich nie będzie powiększało podstawy opodatkowania podatkiem VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku i pismach stanowiących jego uzupełnienia jako nr 3, zgodnie z którym dofinansowanie ze środków europejskich, nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, należało uznać za prawidłowe.

Jednocześnie ze względu na fakt, że tut. organ w wydanym rozstrzygnięciu uznał że dotacja otrzymana przez Wnioskodawcę nie stanowi elementu podstawy opodatkowania podatkiem VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy, rozstrzygnięcie kwestii stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania stało się bezprzedmiotowe.

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

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie przedstawione w opisie zdarzenia przyszłego, 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 przyszłego 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 przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Wydając przedmiotową interpretację w zakresie podstawy opodatkowania, tut. Organ oparł się na opisie sprawy, w którym jednoznacznie wskazano, iż „(...) *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. (...) *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. (...) Wysokość dofinansowania nie jest uzależniona od ilości nieruchomości objętych projektem.*” Powyższe zostało przyjęte jako element przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego i nie było przedmiotem oceny. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, w szczególności gdy otrzymane środki bezpośrednio wpłyną (dofinansują) cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług, 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 podatku od towarów i usług w zakresie stawki podatku dla zaliczkowych wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu instalacji zestawów solarnych i pieców c.o. na biomasę oraz podstawy opodatkowania dla otrzymanego przez Gminę dofinansowania ze środków europejskich. Natomiast wniosek w pozostałym zakresie zostanie 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.