



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0113-KDIPT1-3.4012.389.2017.1.OS

**Gmina Wólka
Jakubowice Murowane 8
20-258 Lublin
NIP 7132872953**

**adres elektroniczny ePuap:
/GminaWolka/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 30 czerwca 2017 r. (data wpływu 3 lipca 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- określenia podstawy opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców – **jest nieprawidłowe,**
- stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania ze środków unijnych – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 3 lipca 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług. w zakresie:

- określenia podstawy opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców
- braku opodatkowania podatkiem VAT czynności przekazania przez Gminę mieszkańcom prawa własności instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę,
- prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego z tytułu zaprojektowania, zakupu, dostawy i montażu zestawów solarnych i kotłów na biomasę montowanych w ramach projektu na i w nieruchomościach uczestników projektu oraz innych wydatków z nimi związanych (nadzoru inwestorskiego, promocji, systemu do zarządzania energią itp.),
- stawki podatku VAT dla usług montażu zestawów kolektorów słonecznych w zależności od miejsca zainstalowania,
- stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania ze środków unijnych,
- braku obowiązku zastosowania tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia dla usług montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę zakupionych od wykonawcy.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

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

NIP: 5472169306

| REGON: 366063511

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Wólka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, składającym do urzędu skarbowego miesięczne deklaracji VAT-7.

Gmina Wólka na podstawie zawartej w dniu 28 grudnia 2016 r. z Województwem Lubelskim umowy nr RPLU.04.01.00-06-0161/16-00, przystąpiła do realizacji Projektu „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę”, współfinansowanego ze środków UE w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, Osi Priorytetowej 4 Energia Przyjazna Środowisku, Działania 4.1 Wsparcie wykorzystania OZE. Program ten, podobnie jak inne programy pomocowe, stanowi inicjatywy rozwojowe krajowe i Unii Europejskiej. Zasadniczym celem tworzenia takich programów jest wyrównanie poziomów rozwoju poszczególnych regionów UE, a także promowanie pewnych działań i zachowań (w tym przypadku ochrony środowiska). Otrzymane przez Gminę Wólka dofinansowanie (znaczej wartości), będzie przeznaczone na realizację wspólnych celów (Instytucji Zarządzającej oraz Beneficjenta) zawartych w umowie o dofinansowanie, które dotyczą zadań jednostek samorządu terytorialnego. Gmina jest podmiotem, który nie jest nastawiony na osiąganie zysku, lecz przede wszystkim na wykonywanie zadań własnych i działanie na rzecz lokalnej społeczności. Realizacja wielu zadań przez gminę jest uzależniona od uzyskanych dochodów oraz różnego rodzaju dofinansowania. Na dochody budżetowe gminy składają się dochody własne, dotacje celowe z budżetu państwa na zadania zlecone oraz subwencje ogólne. W dochodach są również uwzględnione środki pochodzące z funduszy unijnych. W zależności od pojawiających się możliwości pozyskiwania środków unijnych. Gmina Wólka stara się je pozyskiwać i wykorzystywać na rozwój ekonomiczno-gospodarczy całej gminy. Gmina jest gospodarzem obszaru „przynależnego” jej w terytorialnej organizacji kraju i realizuje zadania, do których jest powołana, takie jak: zaspokajanie potrzeb wspólnoty, podnoszenie poziomu życia mieszkańców, optymalne wykorzystanie miejscowych zasobów, zabezpieczenie walorów środowiska oraz jest odpowiedzialna za kształtowanie warunków sprzyjających rozwojowi lokalnemu. Jednym z głównych zadań gminy jest prowadzenie efektywnej polityki budżetowej, która wyraża się przede wszystkim w pozyskiwaniu jak największych środków finansowych na realizację określonych zadań. Zasoby finansowe, jakimi dysponuje każda gmina na realizację zadań, są zawsze ograniczone i prawie zawsze za małe, by możliwe było finansowanie wszystkich zamierzeń. W przypadku realizacji przedmiotowego Projektu otrzymane dofinansowanie będzie stanowiło ważny element dochodowy. Bez otrzymania tych środków Gmina Wólka na obecnym etapie nie dokonałaby realizacji przedmiotowego zadania lub wykonała je w znacznie mniejszym zakresie. Istotną cechą otrzymanych środków unijnych jest to, że ich przyznanie zawsze następuje na realizację celów Projektu zawartych w umowie o dofinansowanie, a brak realizacji tych celów byłby równoznaczny z nieprzyznaniem dofinansowania. Celem otrzymanego dofinansowania będzie oddziaływanie nie tylko na wąską grupę mieszkańców objętych Projektem, ale na całą społeczność lokalną i środowisko naturalne Gminy Wólka. Z nazwy Projektu „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę” także wynika, że zasadniczym celem jest działanie na rzecz lokalnej społeczności Gminy.

Zadanie polegać będzie na dostawie i montażu instalacji solarnych i kotłów opalanych biomasą na terenie Gminy Wólka. Środki z Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa są środkami, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.).

Gmina Wólka jako jednostką samorządu terytorialnego w ramach realizacji Projektu wypełni swoje ustawowe zadania wynikające z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 3 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446), który stanowi, że gminy wykonują zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast w świetle art. 6 ust. 1 tej ustawy, do zakresu działania gmin należą wszystkie 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. z 2017 r., poz. 519) w art. 403 ust. 2 w zw. z art. 400a ust. 1 pkt 21 i pkt 22 określa, że finansowanie ochrony środowiska w zakresie przedsięwzięć związanych z ochroną powietrza i wspomagania wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzania bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii jest zadaniem własnym gmin. Podstawowym celem Gminy Wólka przy realizacji planowanej inwestycji jest ochrona i poprawa stanu środowiska naturalnego, czystości wód i gleby oraz powietrza, a tym samym realizacja celów, polityki ekologicznej UE, tj. ochrony, zachowania i poprawy jakości środowiska, ochrony zdrowia ludzkiego oraz oszczędnego i racjonalnego wykorzystania zasobów naturalnych. W wyniku realizacji inwestycji nastąpi zredukowanie emisji zanieczyszczeń do środowiska naturalnego, gdyż zwiększy się wykorzystanie niekonwencjonalnych źródeł energii oraz upowszechnienie przyjaznych dla środowiska technologii.

Korzyścią wynikającą z montażu kolektorów słonecznych lub kotłów na biomasę dla mieszkańców Gminy Wólka będzie możliwość uzyskania tańszego źródła energii służącego ogrzaniu wody oraz ogrzewania domów za pomocą pieców o wysokiej sprawności, dzięki czemu zmniejszy się zużycie opału. Pozwoli to na znaczne zmniejszenie energochłonności budynków mieszkańców Gminy, a także zapewni poprawę jakości i warunków życia mieszkańców.

Docelowymi adresatami Projektu będą mieszkańcy Gminy Wólka, władze lokalne, jak również środowisko naturalne i jego zasoby oraz potencjalni inwestorzy i turyści.

Realizacja Projektu na terenie Gminy Wólka nastąpi poprzez:

1. dostawę i montaż 513 zestawów solarnych dla potrzeb przygotowania ciepłej wody użytkowej w budynkach mieszkalnych,
2. dostawę i montaż 25 Kotłów na biomasę (piec c.o., zasobnik na opał, automatyczny podajnik, osprzęt instalacyjny, urządzenie pomiarowo-sterujące) dla potrzeb ogrzewania budynków mieszkalnych na terenie Gminy.

Gmina składając wniosek o dofinansowanie przedstawiła w nim planowaną do wykonania ilość instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę. Przyznana wysokość dofinansowania bezpośrednio nie jest uzależniona od ilości nieruchomości, na których będą wykonane instalacje. Wielkość dofinansowania może ulec zmniejszeniu (maksymalna wysokość dofinansowania określona w umowie to - nie więcej niż 85% kosztów kwalifikowalnych), w zależności od wysokości wydatków kwalifikowanych.

Prace montażowe będą wykonywane, na podstawie projektów budowlano-wykonawczych na/w znajdujących się na terenie Gminy nieruchomościach należących wyłącznie do osób prywatnych. Montaż kotłów na biomasę dokonywany będzie w budynkach mieszkalnych, którymi dysponują mieszkańcy Gminy Wólka, w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m² oraz przekraczających 300 m². Natomiast elementy składowe montażu instalacji solarnej będą umieszczone w różnych miejscach:

- 1) na budynkach mieszkalnych - sklasyfikowanych według PKOB wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.) w dziale 111 budynki mieszkalne, oraz dziale 112 budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe. Zestawy solarne będą instalowane na dachu lub elewacji budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m² oraz przekraczających 300 m². Budynki objęte przedmiotową inwestycją będą zaliczane do obiektów budownictwa społecznego objętych społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12a ustawy o VAT. W części budynków mieszkalnych znajdują się lokale (powierzchnie) niemieszkalne (np. warsztat samochodowy, biuro, magazyn), których powierzchnia użytkowa nie przekracza 50% ogólnej powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego.

- 2) poza bryłą budynków np. na budynku gospodarczym lub stelażu w ogrodzie. Zamontowane instalacje solarne i kotły na biomasę będą wykorzystane przez mieszkańców do celów gospodarstw domowych.

Inwestorem w przedmiotowym projekcie będzie Gmina Wólka. Do obowiązków Gminy należy:

- 1) zawarcie pisemnych umów cywilnoprawnych pomiędzy Gminą a zainteresowanymi mieszkańcami Gminy, dysponującymi nieruchomościami, na/w których będą montowane instalacje solarne lub kotły na biomasę. W umowach określone zostały wzajemne zobowiązania organizacyjno-finansowe stron, które dotyczyć będą montażu i eksploatacji instalacji zestawu solarnego lub kotła na biomasę oraz określone zostały warunki użyczenia nieruchomości dla potrzeb realizacji Projektu. Z umowy wynika, że wykonywane usługi dotyczyć będą całego budynku mieszkalnego, nie poszczególnych jego części. Zgodnie z umową mieszkaniec ma obowiązek wyrazić zgodę na umiejscowienie urządzeń i przeprowadzenie wszelkich niezbędnych robót, na/w nieruchomości będącej w jego posiadaniu,
- 2) wyłonienie w ramach zapytań ofertowych lub zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych wykonawców usług:
 - a) instalacji solarnych i kotłów na biomasę - (PKWiU 2008) 43.22.12 Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych,
 - b) studium wykonalności (wykonany etap prac) - (PKWiU 2008) 70.22.20.0 Pozostałe usługi zarządzania projektami, z wyłączeniem projektów budowlanych,
 - c) dokumentacji projektowej i kosztorysu inwestorskiego dot. kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę (wykonany etap prac) - (PKWiU 2008) 71.12.19.0 Usługi projektowania technicznego pozostałych przedsięwzięć,
 - d) dokumentacji projektowej dotyczącej systemu oprogramowania oraz wdrożenie systemu informatycznego - (PKWiU 2008) 62.01.11.0 Usługi związane z projektowaniem, programowaniem i rozwojem oprogramowania,
 - e) dokumentacji przetargowej - (PKWiU 2008) 70.22.30.0 Pozostałe usługi doradztwa związane z prowadzeniem działalności gospodarczej,
 - f) promocji Projektu - (PKWiU 2008) 73.11.19 Pozostałe usługi reklamowe,
- 3) zapewnienie nadzoru Inwestorskiego - (PKWiU 2008) 71.12.20.0 Usługi kierowania przedsięwzięciami związanymi z obiektami budowlanymi i inżynierii lądowej i wodnej - w drodze zapytania ofertowego zostanie wyłoniony inspektor nadzoru inwestorskiego, który razem z pracownikami Urzędu Gminy będzie sprawował nadzór nad przebiegiem prac,
- 4) sprawowanie bieżącego nadzoru nad montażem instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę,
- 5) dokonanie odbioru wykonanych prac - do przeprowadzenia odbioru końcowego zrealizowanych prac Inwestycyjnych i podpisania protokołu odbioru końcowego zostanie powołana przez Wójta Gminy komisja składająca się z pracowników Urzędu Gminy oraz inspektora nadzoru,
- 6) regulowanie płatności wynikających z faktur wystawianych przez wykonawcę,
- 7) dokonanie rozliczenia finansowego przedmiotowego Projektu.

Zakres obowiązków wykonawcy instalacji solarnych będzie obejmował:

- 1) dostawę i montaż instalacji solarnych na dachach, ścianie budynków lub w innym miejscu na terenie danej nieruchomości oraz zasobnika c.w.u. wraz z osprzętem instalacyjnym w wyznaczonej części budynku,
- 2) montaż i podłączenie podgrzewacza c.w.u. do instalacji (zapewnienie współdziałania instalacji istniejącej do podgrzewania c.w.u. z instalacją solarną - użytkownik musi mieć zapewnioną c.w.u. w okresach niekorzystnych warunków pogodowych

uniemożliwiających pracę kolektorów słonecznych), a także wykonanie instalacji łączącej kolektory z podgrzewaczem c.w.u.

- 3) rozruch technologiczny instalacji solarnych,
- 4) przeszkolenie użytkowników co do zasad prawidłowej eksploatacji wykonanych instalacji wraz z opracowaniem szczegółowych instrukcji obsługi i ich przekazaniem użytkownikom,
- 5) uzupełnienie ubytków ścian, stropów, uszczelnienie pokrycia dachowego po przeprowadzeniu przewodów,
- 6) wykonanie przewodów instalacji c.o. oraz wody zimnej i ciepłej, niezbędnych do połączenia z systemem solarnym,
- 7) usługi serwisowe w okresie gwarancyjnym.

Do obowiązków wykonawcy kotłów opalanych biomasą należeć będzie:

- 1) dostawa i montaż kompletnych kotłów centralnego ogrzewania opalanych biomasą (piec c.o., automatyczny podajnik, osprzęt instalacyjny, układ sterujący),
- 2) rozruch technologiczny kotłów na biomasę,
- 3) przeszkolenie użytkowników w zakresie zasad prawidłowej eksploatacji wykonanych instalacji wraz z opracowaniem szczegółowych instrukcji obsługi i ich przekazaniem użytkownikom.
- 4) wykonanie przewodów instalacji wody zimnej, ciepłej c.o. i elektrycznych niezbędnych do połączenia z systemem,
- 5) uzupełnienie i uszczelnienie ubytków po przeprowadzeniu przewodów,
- 6) usługi serwisowe w okresie gwarancyjnym (5 lat od daty odbioru końcowego).

Wykonawcy instalacji solarnych oraz kotłów opalanych biomasą będą zarejestrowanymi czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług. Wykonawcy zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług zobowiązani będą do naliczenia podatku VAT za zrealizowane dostawy i roboty instalacyjne.

Dokonywana zgodnie z zawartymi umowami przez Gminę Wólka na rzecz mieszkańców dostawa i montaż instalacji solarnych lub kotłów na biomasę - będzie stanowiła świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm). Usługa ta będzie miała charakter usługi złożonej, na którą składać się będzie dostawa urządzeń, wykonanie połączenia z systemem ogrzewania oraz instalacją wodną, użyczenie, a następnie po upływie okresu trwałości Projektu przekazanie na własność mieszkańcom. Zgodnie § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 z późn. zm.), rozporządzenia 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.) - do dnia 31 grudnia 2017 r. do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2006 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Według tej klasyfikacji usługę dostawy i montażu instalacji należy zaliczyć do PKWiU 43.22.12 Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych wentylacyjnych i klimatyzacyjnych (kotły c.o. oraz kolektory słoneczne). Gmina planuje wystąpić do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur przy Urzędzie Statystycznym w Łodzi z wnioskiem o potwierdzenie klasyfikacji statystycznej wykonywanych przez Gminę usług wykonania instalacji według PKWiU 2006. Natomiast Gmina podpisując umowy z wykonawcami oraz umowy z mieszkańcami na montaż instalacji będzie podmiotem świadczącym usługę (dostawy i montażu) wykonywaną w ramach termomodernizacji budynków mieszkalnych. Zakres termomodernizacji (ulepszenia, na skutek których następuje zmniejszenie rocznego zapotrzebowania na energię) obejmować będzie zastosowanie urządzeń (instalacji solarnych i kotłów na biomasę) wykorzystujących energię ze źródeł odnawialnych. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji

i remontów (Dz. U. z 2017 r., poz. 130) w art. 2 pkt 2 zalicza do przedsięwzięć termomodernizacyjnych m.in.:

- a) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych,
- b) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych ciekach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła,
- c) całkowitą lub częściową zamianę źródeł energii na źródła odnawialne lub zastosowanie wysokosprawnej Kogeneracji.

Cele Projektu realizowanego przez Gminę Wólka mają być osiągnięte poprzez wykonanie i wykorzystywanie instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę. Wykonanie instalacji solarnych będzie zamianą dotychczasowego konwencjonalnego źródła energii cieplnej na źródło odnawialne - energię słoneczną. Natomiast montaż nowoczesnych kotłów opalanych biomasą spowoduje zmniejszenie zapotrzebowania energii służącej do ogrzewania. Usługa wykonania montażu będzie usługą budowlaną, polegającą na instalacji zestawu na zewnątrz budynku oraz elementów wewnątrz budynku z materiałów wykonawcy, świadczona przez Gminę usługa spełni wszystkie warunki pozwalające na jej zaklasyfikowanie jako termomodernizację obiektów Budowlanych, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT.

Po zrealizowaniu Projektu - przez okres 5 lat od dnia zatwierdzenia przez Instytucję Zarządzającą/Województwo Lubelskie końcowego wniosku o płatność z realizacji przedmiotowego Projektu, tj. przez okres trwałości Projektu - właścicielem i zarządcą powstałej infrastruktury (zestawów solarnych i kotłów na biomasę wraz z całą instalacją) będzie Gmina Wólka. Instalacje od momentu nabycia do zakończenia trwałości Projektu będą ujęte w ewidencji środków trwałych Gminy Wólka. W okresie trwałości Projektu powstałą inwestycję Gmina obejmie monitoringiem - dokonywać będzie jej przeglądów, oceniać jej jakość oraz analizę stopnia zużycia.

Umowy zawarte z mieszkańcami regulują kwestie związane z realizacją inwestycji, takie jak:

- 1) nieodpłatne udostępnienie nieruchomości przez mieszkańców na rzecz Gminy, na której będą montowane instalacje solarne i kotły na biomasę w celu umożliwienia wykonania prac przez wykonawcę. Przez cały okres trwania umowy mieszkaniec będzie zobowiązany do zapewnienia Gminie Wólka, a także osobom przez nią wskazanym, bezpłatnego dostępu do zainstalowanych urządzeń zestawu solarnego lub kotła na biomasę,
- 2) przekazanie przez Gminę mieszkańcom:
 - w użyczenie instalacji do eksploatacji, po zakończeniu montażu\protokolarnym odbiorze instalacji,
 - własności instalacji, po okresie trwałości Projektu - bez dodatkowego wynagrodzeni z tego tytułu.

Gmina po zakończeniu montażu zestawów solarnych oraz kotłów na biomasę przekaże w użyczeniu mieszkańcom przedmiotowe instalacje do korzystania zgodnie z ich przeznaczeniem. W okresie użyczenia Gmina nie będzie ponosiła żadnych kosztów związanych z ich eksploatacją.

Mieszkaniec będzie zobowiązany do właściwego użytkowania zainstalowanych urządzeń, a w przypadku uszkodzenia zestawu solarnego lub kotła na biomasę nieobjętego gwarancją (np. celowego lub nieumyślnego uszkodzenia, uszkodzenia powstałego w wyniku niewłaściwej eksploatacji) zobowiązany będzie do pokrycia kosztów jego naprawy. Mieszkańcy z tytułu użytkowania instalacji nie będą ponosić żadnych innych opłat poza opłatami eksploatacyjnymi (energia elektryczna do zasilania pomp obiegowych i sterowania).

Po zakończeniu okresu trwałości Projektu całość zestawu solarnego lub kotła na biomasę zostanie przekazana mieszkańcom na własność w ramach świadczonej usługi termomodernizacji

i Gmina nie będzie pobierać z tego tytułu dodatkowego wynagrodzenia od mieszkańców. Mieszkańcy będą dokonywali zapłaty jednego wynagrodzenia za całą świadczoną na ich rzecz usługę. Przekazanie nie będzie traktowane jako odrębna czynność, lecz łącznie ze świadczeniem usługi montażu stanowić będzie jedną kompleksową odpłatną usługę stosownie do zapisu § 5 ust. 1 umowy o wzajemnych zobowiązaniach: „Z tytułu realizacji przez Gminę na rzecz Korzystającego usługi termomodernizacji, w tym w szczególności montażu instalacji solarnych/zestawu kotła na biomasę w budynku Korzystającego, przekazania ich Korzystającemu do korzystania, a następnie na własność, Korzystający zobowiązuje się do uiszczenia na rzecz Gminy wynagrodzenia”. W umowie jednoznacznie określono zamiar przekazania zestawów solarnych oraz kotłów na biomasę mieszkańcom, najpierw w użytkowanie, później na własność, o wpłaty mieszkańców dokonywane na początku realizacji inwestycji dotyczyć będą jednej kompleksowej usługi.

- 3) sposób finansowania - zapłaty przez mieszkańca za dostawę i montaż instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę.

Umowa zawarta z Województwem Lubelskim przewiduje dofinansowanie inwestycji ze środków europejskich w wysokości 85% wydatków kwalifikowalnych oraz zapewnienie wkładu własnego przez Beneficjenta - Gminę Wólka w wysokości 15% kwoty całkowitych wydatków kwalifikowalnych. Wkład własny Gmina Wólka zgromadzi poprzez zawarcie umów z mieszkańcami Gminy i dokonanie przez nich wpłaty odpowiedniej kwoty na konto bankowe Gminy. Zgodnie z treścią umów cywilnoprawnych i - mieszkańcami - są oni zobowiązani do uiszczenia na rzecz Gminy Wólka określonej kwoty wynagrodzenia (wyrażonej w złotych), w związku ze świadczoną usługą termomodernizacji. Gmina Wólka przyjęła do wyliczenia zaliczkowej kwoty wpłaty wynagrodzenia przez mieszkańca wartość wkładu własnego dotyczącego wydatków kwalifikowalnych Gminy zawartych w Projekcie oraz inne wydatki nie objęte dofinansowaniem. Dokładna wartości kwot do wpłaty przez mieszkańców będą znane po zrealizowaniu Inwestycji. Z umów z mieszkańcami wynika, że będą oni ponosić nie tylko kwotę składającą się na wkład własny Gminy, ale kwotę większą - na wydatki niekwalifikowalne. Własnych środków (innych niż wpłacone przez mieszkańców) Gmina Wólka nie będzie wносиła do realizacji Projektu. Wysokość wynagrodzenia otrzymanego od poszczególnych mieszkańców należnego Gminie z tytułu świadczonej usługi termomodernizacji (nie jest i nie będzie jednakowa). Wartości wpłat zostały zróżnicowane ze względu na moc zestawów solarnych oraz kotłów na biomasę, które są zależne od ilości mieszkańców i powierzchni domów. Postanowienia umów z mieszkańcami nie uwzględniają i nie odnoszą się do kwestii dofinansowania, w szczególności nie uzależniają wysokości wpłaty mieszkańca od wysokości otrzymanego przez Gminę dofinansowania. Także wysokość dofinansowania należnego Gminie ze środków unijnych wynikająca z zawartej umowy z Województwem Lubelskim nie jest uzależniona od wpłat dokonywanych przez mieszkańców.

- 4) warunki rozwiązania umowy.

Umowy z mieszkańcami przewidują możliwość odstąpienia od umowy.

Umowa z mieszkańcami będzie ulegała rozwiązaniu w przypadku:

- nieotrzymania przez Gminę dofinansowania,
- utraty tytułu prawnego przez mieszkańca do nieruchomości.
- nierealizowania przez mieszkańca postanowień umowy, w tym niedokonanie przez niego wpłaty w określonej wysokości i terminie.

W przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy z winy mieszkańca, będzie on zobowiązany do zwrotu nakładów inwestycyjnych poniesionych przez Gminę na dostawę i montaż w jego nieruchomości zestawu solarnego lub kotła na biomasę.

Mieszkaniec nie otrzyma bezpośredniego dofinansowania ze środków unijnych. Zgodnie z § 2 ust. 1 umowy zawartej z Województwem Lubelskim, przedmiotem umowy jest dofinansowanie w formie płatności ze środków europejskich części wydatków poniesionych na realizację Projektu. Stosownie do § 5 ust. 1 pkt 1 ww. umowy, dokonywana będzie refundacja poniesionych przez Gminę wydatków kwalifikowalnych w formie płatności pośrednich i płatności końcowej. Dofinansowanie w ramach Projektu przeznaczone jest na pokrycie wydatków kwalifikowalnych - kosztów inwestycji. Otrzymane przez Gminę Wólka na podstawie umowy z Województwem Lubelskim dofinansowanie nie będzie przeznaczone na dopłaty do ceny instalacji solarnej lub kotła na biomasę dla każdego mieszkańca, lecz będzie to dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie kosztów związanych z całą realizacją Projektu i celów w niej określonych. Gmina przy realizacji Projektu ponosić będzie koszty, takie jak: zakup usług dokumentacyjnych (studium wykonalności); zakup usług projektowych, zakup usług nadzoru inwestorskiego, zakup robót budowlanych (montaż instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę), zakup usługi systemów teleinformatycznych, promocja Projektu, zarządzanie Projektem. Szczegółowy budżet Projektu uwzględnia przyznanie kwot na ww. koszty według rodzajów (bez odniesienia się do kosztów przypadających na konkretny budynek). Środki z Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 wpływać będą na rachunek Gminy Wólka wyodrębniony w celu realizacji Projektu. Gmina Wólka regulować będzie zobowiązania wobec wykonawców ze środków z Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020. Podatek VAT nie został zaliczony do kosztów kwalifikowanych w projekcie. Do czasu otrzymania dofinansowania Projekt będzie realizowany przy użyciu środków własnych Gminy Wólka oraz środków wpłaconych przez uczestników Projektu na rachunek bankowy Gminy. W przypadku nieotrzymania dofinansowania inwestycja - z uwagi na brak środków w budżecie Gminy - nie byłaby realizowana w takim zakresie. Natomiast gdyby była realizowana na założonym poziomie, o ile Gmina nie wygospodarowałaby własnych środków, mieszkańcy musieliby dokonać wyższej wpłaty. Z uwagi na wysokość całkowitych kosztów inwestycji związanych z wykorzystaniem energii ze źródeł odnawialnych, mieszkańcy Gminy Wólka nie byłoby w stanie ich ponieść, zwłaszcza że gminy wschodniej Polski wykazują najniższe PKB na mieszkańca spośród wszystkich regionów Unii Europejskiej. Jak wcześniej wskazano, ideą programów pomocowych jest wzmacnianie spójności społeczno-gospodarczej poszczególnych regionów UE i transformacja gospodarki regionów mniej zamożnych, która następuje w ramach poszczególnych celów programów pomocowych gdzie priorytetem jest działanie na korzyść ogółu.

Gmina Wólka odpowiedzialna jest za wdrożenie i realizację Projektu w latach 2017-2019, poniosła i będzie ponosić wszystkie wydatki, jest i będzie stroną umowy podpisywanej z wykonawcami. W odniesieniu do realizacji tej inwestycji wyłącznie Gmina (a nie mieszkańcy) występować będzie w charakterze inwestora. Umowy z wykonawcami dokonującymi faktycznych usług zawiera Gmina Wólka (bez udziału mieszkańców). Są to następujące umowy:

1. Umowy, które zostały już zawarte:

- 1) Wykonawca 1 - wykonanie studium wykonalności - wykonawca został wyłoniony w postępowaniu polegającym na rozeznaniu rynku i usługa przygotowania studium wykonalności została zrealizowana na podstawie umowy nr 036.44.2016,
- 2) Wykonawca 2 - wykonanie dokumentacji projektowej i kosztorysu inwestorskiego dot. kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę - wykonawca został wyłoniony w postępowaniu polegającym na rozeznaniu rynku i (usługa dokumentacji projektowej i kosztorysu inwestorskiego dot. kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę została zrealizowana na podstawie umowy nr 032.39.2016.

2. Umowy, które zostaną zawarte:

- 1) Wykonawca 3 - wykonanie dokumentacji projektowej dotyczącej systemu TIK,
- 2) Wykonawca 4 - wykonanie dokumentacji przetargowej,
- 3) Wykonawca 5 - dostawa i montaż kotłów na biomasę,
- 4) Wykonawca 6 - wdrożenie systemu informatycznego TIK,
- 5) Wykonawca 7 - dostawa i montaż Instalacji solarnych 213 panelowych,
- 6) Wykonawca 8 - usługa polegająca na promocji Projektu,
- 7) Wykonawca 9 - nadzór inwestorski.

Gmina Wólka jako jednostka realizująca Projekt będzie wyłącznym nabywcą usług. Na wystawionych przez wykonawców fakturach tylko Gmina będzie widnieć jako nabywca i tylko Gmina będzie zobowiązana do zapłaty należności wykonawcom w zakresie usług budowlanych. Mieszkaniec nie będzie miał żadnych bezpośrednich roszczeń czy zobowiązań w stosunku do wykonawców poszczególnych usług, w tym dokonujących dostawy i montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę.

Wszystkie faktury dokumentujące wydatki będą zawierały wartość netto oraz podatek VAT (nie będą wystawiane jako odwrotne obciążenie). Faktury zakupu będą wystawiane łącznie na poszczególne rodzaje wydatków. Odrębne faktury będą wystawiane dla wydatków poniesionych na nadzór inwestorski, promocję Projektu, opracowanie studium wykonalności i dokumentacji projektowo-kosztorysowej, zakup niezbędnych usług informatycznych oraz zarządzanie Projektem, dostawę i montaż instalacji.

Wszystkie towary i usługi związane z realizacją przedmiotowego Projektu, w tym dotycząca zakupu, dostawy i montażu zestawów solarnych oraz zakupu, dostawy i montażu kotłów na biomasę, będą wykorzystywane wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Czynności opodatkowane to wykonanie usługi termomodernizacji, za które pobierane będą opłaty od mieszkańców Gminy Wólka. Gmina będzie miała możliwość bezpośredniego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Przedmiotowa inwestycja będzie realizowana tylko na/w nieruchomościach mieszkańców znajdujących się na terenie Gminy Wólka.

Dokonywana przez Gminę na rzecz mieszkańców w oparciu o umowę cywilnoprawną dostawa i montaż będzie miała charakter świadczenia usług. Usługi te zostaną wykonane przez wykonawców, z którymi Gmina będzie miała zawarte umowy, a następnie ich wartość zostanie odsprzedana mieszkańcom (za kwotę wymienioną w umowie). Wartość poniesionych przez Gminę wydatków (w tym pośrednio związanych z montażem) wynikających z realizacji Projektu będzie wyższa aniżeli otrzymana kwota wynagrodzenia od mieszkańców. Gmina wykaże w rejestrach sprzedaży oraz składanych deklaracjach VAT-7 i odprowadzi z tytułu świadczonej usługi na rzecz mieszkańców podatek VAT należny. Jako podstawa opodatkowania zostanie przyjęta kwota wpłacona przez mieszkańców.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy podstawa opodatkowania przy świadczonych usługach termomodernizacji polegających na zakupie, dostawie i montażu instalacji solarnych i kotłów na biomasę na/w nieruchomościach mieszkańców Gminy Wólka obejmuje tylko wpłaty mieszkańców, czy również całość lub część dofinansowania ze środków unijnych otrzymanego w ramach realizowanego Projektu? (oznaczone we wniosku jako pytanie nr 1)
2. W przypadku uznania, że dofinansowanie ze środków unijnych stanowi podstawę opodatkowania, według jakiej stawki (stawek) podatku VAT należy je opodatkować oraz w jaki sposób dokonać przyporządkowania poszczególnych stawek do odpowiedniej części podstawy opodatkowania (dofinansowania)? (oznaczone we wniosku jako pytanie nr 5)

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad.1 (we wniosku oznaczone jako ad. 1)

Według Gminy Wólka, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania będą wyłącznie wpłaty mieszkańców jako stanowiące zapłatę za czynności zakupu, dostawy i montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę w ramach świadczonej usługi termomodernizacji, za które Gmina pobiera opłaty. Natomiast otrzymane przez Gminę dofinansowanie na realizację Projektu nie będzie stanowić dopłaty do ceny świadczonych na rzecz mieszkańców usług i w związku z tym nie będzie zwiększać ono podstawy opodatkowania. W myśl art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania VAT stanowi wszystko to, co może być uznane za zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Zdaniem Gminy Wólka, dotacja lub subwencja jest opodatkowana VAT tylko w przypadku, kiedy wpływa na wysokość ceny towarów i usług. Z ustawy o podatku VAT wynika wprost, że dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, należy włączyć do podstawy opodatkowania VAT. Nie oznacza to jednak, że wszystkie dotacje podlegają opodatkowaniu VAT. Przy realizowanej inwestycji bezpośredni wpływ dofinansowania na cenę świadczenia usługi przez Gminę nie wynika z zawartych w umowie o dofinansowanie warunków przyznawania środków oraz celów dofinansowania, ani nie wynika z umów z mieszkańcami.

Gmina Wólka otrzyma dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie kosztów związanych z realizacją Projektu. Na koszty realizacji Projektu składać się będą różne wydatki, m. in. związane z promocją (podniesienie świadomości ekologicznej mieszkańców nie tylko biorących udział w projekcie, systemem do zarządzania energią), nadzorem i realizacją dostawy i montażu instalacji, zarządzaniem Projektem. Z zapisów zawartych w umowie z Województwem Lubelskim wynika, że dofinansowanie ma charakter zakupowy (finansujący koszty) przedsięwzięcia - Gminy (beneficjenta dofinansowania). Na podstawie zawartej umowy z Województwem Lubelskim brak jest możliwości uznania dofinansowania za podstawę opodatkowania podatkiem VAT - z uwagi na to, że umowa nie zawiera zapisów, iż dotacja dokonywana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (nie jest przyznawana jako dopłata do ceny usługi).

Ponadto wybudowane instalacje będą własnością (środkami trwałymi) Gminy i zostaną w przyszłości przekazane na rzecz mieszkańców. Gmina otrzyma dofinansowanie kosztowe, które nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zgodnie z warunkami umowy, dofinansowanie ma na celu zakup środków trwałych. Oznacza to, że przedmiotowa dotacja ma charakter zakupowy, nie ma na celu sfinansowania ceny sprzedaży. W związku z realizacją Projektu Gmina Wólka nie otrzyma sfinansowanego otrzymaną dotacją wynagrodzenia za Świadczone usługi w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, o jedynie zwrot poniesionych kosztów. Tym samym dotacja ze środków unijnych, z której finansowane są poniesione koszty, nie będzie stanowiła czynności opodatkowanej VAT, ponieważ czynność ta (zwrot lub finansowanie poniesionych kosztów) nie została wymieniona w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu zawartych w art. 5 ust. 1 ww. ustawy. Również regulowanie przez Gminę Wólka zobowiązań wobec wykonawców z otrzymanego dofinansowania nie wypełnia dyspozycji art. 5 ustawy o podatku VAT, gdyż nie dochodzi po stronie Gminy do odpłatnej dostawy towaru lub odpłatnego świadczenia usługi w tej części.

Dofinansowanie w formie płatności ze środków europejskich na realizację Projektu nie będzie stanowiło po stronie Gminy Wólka podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o podatku VAT. Gmina Wólka nie będzie miała obowiązku odprowadzania podatku VAT należnego z tego tytułu (dofinansowania ze środków unijnych). Podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług będzie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, którą będzie uiszczał mieszkaniec zgodnie z zawartą umową. Umowy o wzajemnych zobowiązaniach pomiędzy Gminą a mieszkańcem przewidują, że mieszkaniec jest zobowiązany do zapłaty na

rzecz Gminy określonej kwoty wynagrodzenia. Wpłata ta ma charakter wynagrodzenia przysługującego Gminie z tytułu zrealizowanych usług. Podstawą opodatkowania dla świadczonej przez Gminę usługi jest przewidziana w umowie o wzajemnych zobowiązaniach kwota wynagrodzenia pomniejszona o należny podatek VAT. Takie stanowisko przyjął w interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 grudnia 2016 r., sygn. 1462-IPPP2.4512.785.2016.1.AO. gdzie źródłem finansowania inwestycji były środki pochodzące z RPO Województwa na lata 2007-2013 oraz wkład własny Gminy, w której stwierdził, że: „(...) skoro Wnioskodawca z tytułu świadczonej usługi otrzymał wyłącznie wynagrodzenie od Mieszkańców i nie otrzyma żadnych dodatkowych opłat wynagrodzenie to stanowi podstawę opodatkowania. Zatem Gmina powinna wyliczyć wartość podatku VAT tzw. metodą „w stu”, traktując wskazaną w Umowach z Mieszkańcami kwotę wynagrodzenia jako sumę wartości sprzedaży oraz należnego podatku VAT. Należy przy tym wskazać, że zmiana definicji podstawy opodatkowania od 1 stycznia 2014 r. nie wpłynie na określenie podstawy opodatkowania dla świadczonej przez Wnioskodawcę usługi”.

W świetle obowiązujących przepisów ustawy o podatku VAT, podstawą opodatkowania dla świadczonej przez Gminę Wólka usługi jest tylko kwota wynagrodzenia określona w umowach z mieszkańcami pomniejszona o kwotę podatku VAT. Podatkiem należnym nie będzie objęte otrzymane dofinansowanie ze środków europejskich.

Ad. 2 (we wniosku oznaczone jako ad. 5)

Według Gminy Wólka, w przypadku uznania za czynność opodatkowaną podatkiem VAT otrzymanego dofinansowania ze środków unijnych na pokrycie wydatków, podatek od dopłaty powinien być obniżony wg stawki właściwej dla czynności, z którą dopłata jest związana. Z art. 29a ustawy o podatku VAT wynika, że dofinansowanie podlega opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą jest związane. Samo otrzymanie dotacji nie stanowi żadnej czynności opodatkowanej ani zdarzenia opodatkowanego. Dofinansowanie jest dodatkowym elementem podstawy opodatkowania do czynności, z którą dotacja jest związana. Wskazuje na to wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2007 r., I SA/Wa 116/07, stwierdzający, że „dotacja zastępuje obrót, jaki należałby się usługodawcy z tytułu świadczenia tych usług, gdyby nie istniał obowiązek ich świadczenia bez pobierania wynagrodzenia”. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku o sygn. akt I FSK 1513/10 z dnia 20 października 2011 r.

Podatek należny od dofinansowania byłby obliczany według stawki właściwej dla czynności, z którą dopłata jest związana. Jest to zwiększenie podstawy opodatkowania dla świadczonej usługi (a nie dla samej dopłaty) i w związku z tym należy zastosować stawkę właściwą dla tej czynności. Zdaniem Gminy Wólka, skoro dofinansowanie przeznaczone będzie na różne wydatki (nie tylko dostawę i montaż), a przy świadczonych usługach termomodernizacji zastosowanie będą miały dwie stawki podatkowe 8% i 23%, w przypadku uznania dofinansowania za czynność opodatkowaną podatkiem VAT, należy określić podstawę opodatkowania otrzymanej kwoty, proporcjonalnie do wartości świadczonych usług według poszczególnych stawek podatkowych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest:

- **nieprawidłowe** – w zakresie określenia podstawy opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę,
- **prawidłowe** – w zakresie stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania ze środków unijnych.

Zgodnie 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, podlega 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.

Według 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 (...).

W myśl 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.

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 (...).

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.

Obowiązek podatkowy zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Natomiast zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

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 (myśl 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 (Dz. Urz. UE. L Nr 347, str. 1, z późn. zm.), 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 wchodzą 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 wskazał, że Gmina przystąpiła do realizacji Projektu „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę”.

Realizacja Projektu na terenie Gminy Wólka nastąpi poprzez:

1. dostawę i montaż 513 zestawów solarnych dla potrzeb przygotowania ciepłej wody użytkowej w budynkach mieszkalnych,
2. dostawę i montaż 25 Kotłów na biomasę (piec c.o., zasobnik na opał, automatyczny podajnik, osprzęt instalacyjny; urządzenie pomiarowo-sterujące) dla potrzeb ogrzewania budynków mieszkalnych na terenie Gminy.

Gmina przy realizacji Projektu ponosić będzie koszty, takie jak: zakup usług dokumentacyjnych (studium wykonalności); zakup usług projektowych, zakup usług nadzoru inwestorskiego, zakup robót budowlanych (montaż instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę), zakup usługi systemów teleinformatycznych, promocja Projektu, zarządzanie. W przypadku realizacji

przedmiotowego Projektu otrzymane dofinansowanie będzie stanowiło ważny element dochodowy. Bez otrzymania tych środków Gmina Wólka na obecnym etapie nie dokonałaby realizacji przedmiotowego zadania lub wykonała je w znacznie mniejszym zakresie. Istotną cechą otrzymanych środków unijnych jest to, że ich przyznanie zawsze następuje na realizację celów Projektu zawartych w umowie o dofinansowanie, a brak realizacji tych celów byłby równoznaczny z nieprzyznaniem dofinansowania. Celem otrzymanego dofinansowania będzie oddziaływanie nie tylko na wąską grupę mieszkańców objętych Projektem, ale na całą społeczność lokalną i środowisko naturalne Gminy Wólka. Z nazwy Projektu „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę” także wynika, że zasadniczym celem jest działanie na rzecz lokalnej społeczności Gminy. Umowa z mieszkańcami będzie ulegała rozwiązaniu w przypadku nieotrzymania przez Gminę dofinansowania,

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.

W opinii Organu przekazane dla Wnioskodawcy środki finansowe z Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na realizację ww. projektu należy uznać za otrzymane od osoby trzeciej środki (dotacje, subwencje, lub dopłaty o podobnym charakterze) i mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę ww. usług. Należy bowiem zauważyć, że okoliczności sprawy nie potwierdzają, iż otrzymane przez Gminę środki zostaną przeznaczone na ogólną działalność Wnioskodawcy. Jak wynika z opisu sprawy środki te będą wykorzystane na określone działanie związane z realizacją projektu m.in. na zakup usług dokumentacyjnych (studium wykonalności); zakup usług projektowych, zakup usług nadzoru inwestorskiego, zakup robót budowlanych (montaż instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę), zakup usługi systemów teleinformatycznych, promocja Projektu, zarządzanie. W świetle powyższego, kwota obowiązkowej wpłaty ostatecznego odbiorcy świadczenia tj. mieszkańca z tytułu realizacji montażu zestawów kolektorów słonecznych oraz kotłów na biomasę, z uwagi na przyznane dofinansowanie, będzie niższa od kwoty, jaką Wnioskodawca musiałby żądać od mieszkańca, gdyby przedmiotowego dofinansowania nie było. Ponadto jak wskazał Wnioskodawca w przypadku nieotrzymania przez Gminę dofinansowania umowa ulegnie rozwiązaniu.

Tym samym uwzględniając w rozpatrywanej sprawie treść ww. art. 29a ust. 1 ustawy, należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług będzie nie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, którą będzie uiszczał mieszkaniec biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową ale także środki otrzymane przez Gminę od podmiotu trzeciego na realizację ww. projektu w części w jakiej dofinansowują one cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług.

W przedmiotowej sprawie otrzymane przez Wnioskodawcę dofinansowanie na realizację projektu o nazwie „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę”, stanowi zapłatę otrzymaną od osoby trzeciej a zatem stanowiącą podstawę opodatkowania w myśl art. 29a ust. 1 ustawy zatem będzie co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Podsumowując, podstawa opodatkowania przy świadczonych usługach polegających na zakupie, dostawie i montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę na/w budynkach mieszkalnych obejmuje nie tylko wpłaty mieszkańców (ich udział w finansowaniu) ale również dofinansowanie (współfinansowanie UE) otrzymane w ramach realizowanego projektu z środków Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020. Natomiast środki własne (wkład) Gminy nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy.

Wobec powyższego oceniając całościowo stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym „Podstawą opodatkowania będą wyłącznie wpłaty mieszkańców jako stanowiące zapłatę za czynności zakupu, dostawy i montażu instalacji solarnych oraz kotłów na biomasę w ramach

świadczonej usługi termomodernizacji, za które Gmina pobiera opłaty”, należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się do kwestii stawki podatku VAT dla dofinansowania ze środków unijnych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 na realizację projektu „OZE w gminie Wólka - montaż kolektorów słonecznych i kotłów na biomasę”, należy wskazać, że podatek od towarów i usług dla przedmiotowego dofinansowania powinien być określony według stawki właściwej dla czynności, z którą dofinansowanie to jest związane – a więc według stawki właściwej dla usługi kompleksowej dostawy i montażu zestawów kolektorów słonecznych oraz kotłów na biomasę.

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 przepisami ww. rozporządzenia, budynki to zadane obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych.

Natomiast budynki mieszkalne to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadku, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem.

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 uwzględniać regulacje wynikające z przywołanego art. 2 pkt 12 ustawy o podatku od towarów i usług. Nadto w celu ustalenia właściwej stawki podatku VAT dla usług montażu instalacji solarnych oraz kotłów 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 2017 r., poz. 1332), 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, 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 zadaszone 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%.

Analiza powołanych wyżej przepisów prowadzi do wniosku, iż warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy budynków lub ich części. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej, 8% stawki podatku.

Natomiast w przypadku budownictwa nieobjętego społecznym programem mieszkaniowym (budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa

przekracza 300 m² oraz lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m²), preferencyjną stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej te obiekty do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

Z przedstawionych przez Wnioskodawcę okoliczności sprawy wynika, że montaż kotłów na biomasę dokonywany będzie w budynkach mieszkalnych, którymi dysponują mieszkańcy Gminy, w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m² oraz przekraczających 300 m².

Natomiast elementy składowe montażu instalacji solarnej będą umieszczone w różnych miejscach:

- 1) na budynkach mieszkalnych - sklasyfikowanych według PKOB wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.) w dziale 111 budynki mieszkalne, oraz dziale 112 budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe. Zestawy solarne będą instalowane na dachu lub elewacji budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m² oraz przekraczających 300 m². Budynki objęte przedmiotową inwestycją będą zaliczane do obiektów budownictwa społecznego objętych społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12a ustawy o VAT. W części budynków mieszkalnych znajdują się lokale (powierzchnie) niemieszkalne (np. warsztat samochodowy, biuro, magazyn), których powierzchnia użytkowa nie przekracza 50% ogólnej powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego.
- 2) poza bryłą budynków np. na budynku gospodarczym lub stelażu w ogrodzie. Zamontowane instalacje solarne i kotły na biomasę będą wykorzystane przez mieszkańców do celów gospodarstw domowych.

Usługa wykonania montażu będzie usługą budowlaną, polegającą na instalacji zestawu na zewnątrz budynku oraz elementów wewnątrz budynku z materiałów wykonawcy, świadczona przez Gminę usługa spełni wszystkie warunki pozwalające na jej zaklasyfikowanie jako termomodernizację obiektów Budowlanych, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT.

Mając zatem na uwadze powyższe oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa stwierdzić należy, że w przypadku gdy montaż instalacji solarnych będzie wykonany na dachu bądź przytwierdzony do ściany budynku mieszkalnego jednorodzinnego o powierzchni nieprzekraczającej 300 m², a kotły na biomasę montowane będą w kotłowniach ww. budynków mieszkalnych w ramach ich termomodernizacji, tj. czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, a budynki te będą stanowiły obiekty budowlane zaliczone do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w rozumieniu art. 41 ust. 12a 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), jeśli będą dokonywane w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, to preferencyjną stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się 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.

Również w przypadku montażu przedmiotowych instalacji solarnych poza bryłą budynku mieszkalnego (np. na słupie, budynku gospodarczym lub stelażu w ogrodzie), zastosowania nie znajdzie 8% stawka w 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, na podstawie art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy.

Natomiast w przypadku montażu kotłów na biomasę i instalacji solarnych dokonywanych na/w budynkach mieszkalnych, w których znajdują się lokale niemieszkalne, preferencyjną stawkę VAT w wysokości 8% Wnioskodawca winien zastosować tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej te obiekty do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy prawa, skoro – jak wyżej wskazano – otrzymane przez Wnioskodawcę dofinansowanie na realizację przedmiotowego projektu podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to uznać należy, że stawka podatku VAT w wysokości 8% znajdzie zastosowanie co do części dofinansowania przypadającego na wykonanie zestawów kolektorów słonecznych oraz kotłów na biomasę na budynkach mieszkalnych o powierzchni nieprzekraczającej 300 m², natomiast stawka podatku VAT w wysokości 23% znajdzie zastosowanie co do części dofinansowania przypadającego na wykonanie zestawów kolektorów słonecznych poza budynkami mieszkalnymi. Natomiast w odniesieniu do ww. usługi montażu w obiektach o powierzchni mieszkalnej powyżej 300 m², stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się tylko do części dofinansowania 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 jest opodatkowana podstawową 23% stawką podatku VAT. Tą samą zasadę Wnioskodawca winien zastosować w przypadku montażu dokonywanego na/w budynkach mieszkalnych, gdzie znajdują się lokale niemieszkalne.

Reasumując, stawka, którą należy opodatkować otrzymaną dotację powinna być tożsama ze stawką, jaką opodatkowany jest dotowany towar lub usługa. Skoro dofinansowanie dotyczy usług do których zastosowanie będą miały dwie stawki podatkowe 8% i 23%, to stawka podatku VAT w wysokości 8% znajdzie zastosowanie co do części dofinansowania przypadającego na wykonanie zestawów solarnych oraz kotłów na biomasę na/w budynkach mieszkalnych, natomiast stawka podatku VAT w wysokości 23% znajdzie zastosowanie co do części dofinansowania przypadającego na wykonanie zestawów solarnych poza budynkami mieszkalnymi, do części budynku przekraczającej 300 m² oraz lokali niemieszkalnych.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie stawki podatku VAT dla dofinansowania ze środków unijnych, należy uznać za prawidłowe

Odnośnie zastosowania przez Wnioskodawcę odpowiedniego klucza alokacji, należy wskazać, że ani przepisy ustawy, ani przepisy wykonawcze do ustawy nie precyzują w jaki sposób należy ustalić podstawę opodatkowania dotacji w przypadku, gdy dotyczy ona czynności opodatkowanej różnymi stawkami podatku VAT.

W przypadku, gdy przedmiotem świadczenia są usługi opodatkowane różnymi stawkami, wówczas otrzymaną dotację, należy przyporządkować proporcjonalnie do podstawy opodatkowania poszczególnych usług opodatkowanych różnymi stawkami i do dotacji zastosować taką samą stawkę jak dla usług, z którymi są związane.

Przy czym należy wskazać, iż sposób przyporządkowania winien mieć charakter obiektywny, determinowany okolicznościami sprawy. Należy przy tym zaznaczyć, że wybór odpowiedniej metody czy klucza podziału należy wyłącznie do podatnika, który winien sam zdecydować czy jest to metoda miarodajna i wiarygodna w jego konkretnej sytuacji. Każda metoda, czy to oparta na kluczu wartościowym, czy też kluczu powierzchniowym, o ile odzwierciedla stan faktyczny, jest właściwa. Ważne jest jedynie by przyjęta metoda stanowiła właściwe odzwierciedlenie wartości dotacji związanej z usługą objętą konkretną stawką podatku VAT. Zatem wyłącznie Wnioskodawca jest w stanie dokonać tego przyporządkowania, a nie organ podatkowy w trybie interpretacji indywidualnej.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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

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). 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.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy co oznacza, że w przypadku gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Odnosnie powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych, należy zauważyć, że interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w indywidualnych sprawach podatników i niewątpliwie kształtują sytuację prawną tych podatników w sprawach będących przedmiotem rozstrzygnięcia, lecz dotyczą konkretnych stanów faktycznych i nie mają mocy prawa powszechnie obowiązującego co oznacza, że należy je traktować indywidualnie.

Należy podkreślić także, iż na ocenę prawidłowości przedmiotowej kwestii nie mogą wpłynąć powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, bowiem stanowią one rozstrzygnięcia w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) w swoim rozdziale III określa zamknięty katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Nie przewiduje on takiej mocy dla orzecznictwa sądowego, w tym orzecznictwa sądów administracyjnych (w Polsce nie obowiązuje system precedensów sądowych). W związku z powyższym, nie negując orzecznictwa, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, należy zauważyć, że moc obowiązująca wyroków zamyka się w obrębie spraw, w których zostały wydane. Wynika to również z treści art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, który przesądza, że ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Organ podatkowy jest zatem zobowiązany traktować indywidualnie każdą sprawę, natomiast rozstrzygnięcia sądów podejmowane są w oparciu o zebrany w danej sprawie materiał dowodowy.

Niniejszą interpretacją załatwiono wniosek w zakresie:

- określenia podstawy opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców,
- stawki podatku VAT dla otrzymanego dofinansowania.

Natomiast wniosek w pozostałym zakresie został załatwiony odrębnymi rozstrzygnięciami.

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. Skłodowskiej-Curie 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
SŁAWOMIR ĆWIEK
Z-ca Dyrektora
kierujący Delegaturą w Piotrkowie Trybunalskim

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 Drugiego Urzędu Skarbowego w Lublinie;
- 3) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej;
- 4) aa.