



Bielsko-Biała, dnia 01 grudnia 2016 r.

MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW
Organ upoważniony do wydawania interpretacji
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH

BF
RMP
06.12.2016
D. Janczyk

2461-IBPP3.4512.555.2016.2.KS

URZĄD MIEJSKI w DEBICACH
KANCELARIA OGÓLNA (2a)

05. GRU. 2016

21236

Gmina Miasta Dębica
ul. Ratuszowa 2
39-200 Dębica
NIP 872-22-20-742

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) oraz § 2 i § 6 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 22 kwietnia 2015 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 643) – Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 8 sierpnia 2016 r. (data wpływu 17 sierpnia 2016 r.), uzupełnionym pismem z 27 października 2016 r. (data wpływu 3 listopada 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- opodatkowania podatkiem VAT wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu wkładu własnego w kosztach budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii oraz stawki podatkowej dla ww. czynności – **jest prawidłowe,**
- braku opodatkowania podatkiem VAT czynności oddania przez Gminę przedmiotowych instalacji, stanowiącej jej własność, mieszkańcom w bezpłatne użytkowanie, w okresie 5 lat od zakończenia projektu – **jest prawidłowe,**
- ustalenia podstawy opodatkowania świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców usług w ramach realizacji projektu jako całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców, na nieruchomościach których zostaną wybudowane instalacje w ramach projektu (czyli przekazanie prawa własności po 5 latach od zakończenia projektu, wraz z wydaniem przedmiotu usługi) odpowiadającej wpłacie mieszkańców wymaganej z tytułu uczestnictwa w projekcie – **jest nieprawidłowe,**
- odliczenia lub uzyskania zwrotu podatku naliczonego VAT związanego z wydatkami na realizację projektu – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 17 sierpnia 2016 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania podatkiem VAT wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu wkładu własnego w kosztach budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii oraz stawki podatkowej dla ww. czynności, braku opodatkowania podatkiem VAT czynności oddania przez Gminę przedmiotowych instalacji, stanowiącej jej własność, mieszkańcom w bezpłatne użytkowanie,



Adres do korespondencji:
Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej
ul. Traugutta 2a, | tel.: +48 33 485 34 00 | NIP: 954-13-02-993
43-300 Bielsko-Biała fax: +48 33 485 34 01 REGON: 001021234

www.kip.gov.pl
e-mail: bkip@sl.mofnet.gov.pl

w okresie 5 lat od zakończenia projektu, ustalenia podstawy opodatkowania świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców usług w ramach realizacji projektu jako całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców, na nieruchomościach których zostaną wybudowane instalacje w ramach projektu (czyli przekazanie prawa własności po 5 latach od zakończenia projektu, wraz z wydaniem przedmiotu usługi) odpowiadającej wpłacie mieszkańców wymaganej z tytułu uczestnictwa w projekcie, odliczenia lub uzyskania zwrotu podatku naliczonego VAT związanego z wydatkami na realizację projektu. Wniosek został uzupełniony pismem z 27 października 2016 r. (data wpływu 3 listopada 2016 r.), będącym odpowiedzią na wezwanie organu z 20 października 2016 r. znak: 2461-IBPP3.4512.555.2016.1.KS.

W przedmiotowym wniosku (uzupełnionym pismem z 27 października 2016 r.) przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Gmina Miasta Dębica (Wnioskodawca) jest zarejestrowanym i czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i składa deklarację VAT-7. Gmina przystąpi do realizacji projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej dla gospodarstw z terenu Miasta Dębica” (OZE) współfinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020 i wiąże się umową o przyznanie pomocy finansowej na realizację projektu budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii w Gminie. Zawarta umowa zapewni sfinansowanie do 70% poniesionych na inwestycje kosztów kwalifikowanych.

Celem projektu jest poprawa warunków życia mieszkańców na terenie Gminy poprzez rozwijanie infrastruktury technicznej - budowę instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii tj. kolektory słoneczne, instalacje fotowoltaiczne i kotły na biomasę. Projekt pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej dla gospodarstw z terenu Miasta Dębica” należy do zadań własnych gminy obejmujących sprawy „wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz” (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym). Ponadto zgodnie z ustawą Prawo Ochrony Środowiska do zadań własnych gminy należy m. in. finansowanie przedsięwzięć związanych z ochroną powietrza, a także wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzania bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii (z art. 403 ust. 2 ustawy Prawo Ochrony Środowiska).

Projekt polega na dostarczeniu i montażu instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, służących do wytwarzania energii elektrycznej i ciepłej w budynkach mieszkalnych lub na gruncie oraz innych niż mieszkalnych będących własnością mieszkańców Gminy. Gmina będzie zawierała umowy z wykonawcami robót realizującymi inwestycję, a zakup udokumentowany będzie fakturą VAT wystawioną na Gminę.

Gmina jako jednostka samorządu terytorialnego indywidualnie będzie ponosić koszty w związku z realizacją przedmiotowego projektu. Otrzymane przez Gminę dofinansowanie nie jest przeznaczone na dopłaty do ceny instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii dla każdego mieszkańca, jest to dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie kosztów związanych z realizacją projektu.

Pomiędzy Gminą a osobami fizycznymi zostaną zawarte umowy cywilnoprawne w sprawie realizacji projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej dla gospodarstw z terenu Miasta Dębica”, z której wynika, że właściciel poniesie 30% wartości - bezwrotnych, kosztów kwalifikowanych projektu, a 70% Gmina. Mieszkańcy zgodnie z treścią ww. umowy oświadczą, iż posiadają pełne prawo do dysponowania nieruchomością, na której przewiduje się realizację ww. projektu oraz zobowiązani będą do udostępnienia jej do prowadzenia prac projektowych

i robót budowlanych. Po zakończeniu projektu ww. obiekty przez 5 lat będą własnością Gminy, a mieszkańcy będą ją bezpłatnie użytkować. Po tym czasie przedmiotowe instalacje zostaną bezpłatnie przekazane właścicielom nieruchomości, którzy to będą ponosili koszty związane z ich utrzymaniem.

Gmina po przekazaniu ww. obiektów nie będzie ponosiła żadnych kosztów związanych z ich eksploatacją. W kosztach inwestycji będą uczestniczyć mieszkańcy - osoby fizyczne, przez dokonywanie określonej w umowie wpłaty, która zostanie ustalona po przeprowadzeniu przetargu na budowę instalacji oze. Dokonanie wpłaty przez mieszkańca będzie warunkiem niezbędnym do uczestniczenia w projekcie.

Świadczenie dokonywane na rzecz mieszkańców w oparciu o umowę cywilnoprawną na wykonanie przez Gminę budowy instalacji oze ma charakter świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Wpłaty mieszkańców będą traktowane jako zaliczki na poczet usługi polegającej na wykonaniu budowy instalacji. Otrzymane przez Gminę środki z tytułu dofinansowania projektu nie będą miały bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług na rzecz mieszkańców, a także nie będą stanowiły dopłaty do cen towarów.

Budynki objęte projektem pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej dla gospodarstw z terenu Miasta Dębica” zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (Dz. U. Nr 112 poz. 1316 ze zm.) stanowią budynki:

- mieszkalne sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1110,
- gospodarcze sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1271.

Wkład własny Gminy ww. inwestycji stanowi - koszt podatku VAT, który stanowi koszt niekwalifikowany ww. projektu.

Cena świadczonych na rzecz mieszkańców usług w ramach ww. umowy byłaby wyższa, gdyby Gmina nie wniosła wkładu własnego.

Całość otrzymanego dofinansowania ze środków EFRR zostanie przeznaczone przez Gminę na sfinansowanie kosztów kwalifikowanych projektu poniesionych przez Gminę w ramach zawartych umów cywilnoprawnych z mieszkańcami.

Gmina w ramach zawartych umów cywilnoprawnych z mieszkańcami będzie wносиła wkład własny w finansowaniu inwestycji dot. instalacji systemów energii odnawialnej. Przez wkład własny rozumie się prefinansowanie podatku naliczonego VAT, który stanowi koszt niekwalifikowany całego zadania inwestycyjnego, do czasu zwrotu Gminie podatku VAT z Urzędu Skarbowego.

Ponadto Wnioskodawca wyjaśnił, że stwierdzenie „Otrzymane przez Gminę środki z tytułu dofinansowania projektu nie będą miały bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług na rzecz mieszkańców, a także nie będą stanowiły dopłaty do cen towarów” – dotyczy wpływu otrzymanego dofinansowania na cenę świadczonych usług. Kwota przyznanej dotacji z EFRR będzie miała wpływ na ilość gospodarstw biorących udział w projekcie, a nie będzie miała wpływu na cenę towaru, ponieważ w przypadku przyznania mniejszej lub większej kwoty dotacji cena poszczególnych instalacji oze dla gospodarstwa nie ulegnie zmianie (mniej lub więcej gospodarstw weźmie udział w projekcie).

Natomiast stwierdzenie „Cena świadczonych na rzecz mieszkańców usług w ramach ww. umowy byłaby wyższa, gdyby Gmina nie wniosła wkładu własnego” - odnosi się do ww. wkładu

własnego. Gdyby Gmina nie otrzymała zwrotu podatku naliczonego VAT, cena świadczonych na rzecz mieszkańców usług byłaby wyższa o ten podatek VAT.

W przypadku braku dofinansowania zadania inwestycyjnego ze środków EFRR, Gmina nie realizowałaby projektu.

W cenie świadczonych usług (dostarczanych towarów), uwzględniana jest wartość wszelkich kosztów kwalifikowanych związanych z ich wykonaniem (dostawą towarów).

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy wpłaty dokonywane przez mieszkańców Gminy na rachunek bankowy Gminy z tytułu uczestnictwa w projekcie na budowę instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii w ramach projektu są opodatkowane podatkiem VAT? Jeśli tak to według jakiej stawki?
2. Czy przekazanie przez Gminę prawa własności instalacji oze na rzecz mieszkańców, po 5 latach bezpłatnego użytkowania, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT? Jeśli tak, to co jest podstawą opodatkowania? Jeśli tak, - to według jakiej stawki podatkowej?
3. Czy Gmina może odliczyć lub uzyskać zwrot podatku naliczonego VAT związanego z wydatkami na realizację projektu?
4. Czy oddanie przez Gminę instalacji wykorzystujących oze, stanowiących jej własność, mieszkańcom w bezpłatne użytkowanie, od zakończenia projektu przez okres 5 lat, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT? Jeśli tak, to co jest podstawą opodatkowania? Jeśli tak, to według jakiej stawki podatkowej?

W uzupełnieniu do wniosku Wnioskodawca poinformował, że w części G pkt. 81 złożonego wniosku błędnie ponumerowano pytania i dokonał zamiany kolejności pytań oznaczonych we wniosku ORD-IN nr 2 i 4. Wskazać należy, że zamiana kolejności pytań nie ma wpływu na rozstrzygnięcie.

Stanowisko Wnioskodawcy:

Do pytania nr 1

Otrzymane przez Gminę wpłaty mieszkańców, na posesjach, których zostaną wykonane instalacje wykorzystujące odnawialne źródła energii w ramach projektu, na rachunek bankowy Gminy z tytułu uczestnictwa w projekcie, są opodatkowane podatkiem VAT. Co prawda celem Gminy przystępującej do realizacji projektu nie jest świadczenie materialne na rzecz mieszkańców, jednak dążąc do realizacji celu jakim jest ochrona środowiska ludność zyska nie tylko korzyści niematerialne, ale również konkretni mieszkańcy uczestniczący w projekcie, którzy będą chcieli podpisać stosowną umowę z Gminą i przyjąć na siebie określone w niej zobowiązania, odniosą korzyści o charakterze majątkowym w formie bezpłatnego korzystania z wybudowanych instalacji oze, a po okresie trwałości projektu przejmą je na własność. Jest więc konkretny odbiorca działań Gminy, związany z Gminą umową oraz dokonujący wpłaty z tytułu uczestnictwa w projekcie. Wpłata mieszkańca ma być uiszczona w ciągu 7 dni od podpisania umowy i w konsekwencji wybudowana instalacja oze. Można więc określić, że działania Gminy i mieszkańca wykonywane są w ramach umowy zobowiązaniowej, i że wpłata mieszkańca następuje w zamian za świadczenie Gminy na jego rzecz. Zaplanowany sposób organizacji i zarządzania instalacjami oze, które zostaną wybudowane na prywatnych posesjach mieszkańców to:

1. 5-letni okres trwałości projektu - pozostawienie instalacji, jako własność Gminy, w bezpłatnym użytkowaniu mieszkańców,
2. po zakończeniu okresu trwałości projektu - przeniesienie własności instalacji na rzecz mieszkańców, z równoczesnym zobowiązaniem właścicieli nieruchomości do korzystania z nich.

Jednocześnie określony został zamiar przekazania instalacji oze mieszkańcom, pierwsze w użytkowanie, później na własność, a więc dokonywane na początku projektu wpłaty mieszkańców za świadczenie Gminy na ich rzecz należy określić jako zaliczkę na poczet wykonania instalacji na działkach prywatnych mieszkańców, która zgodnie z art. 29 ust. 2 ustawy o VAT jest obrotem stanowiącym podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wpłaty (zaliczki) mieszkańców dokonywane na rachunek bankowy gminy powinny być opodatkowane stawką zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy o VAT:

1. 8% VAT w przypadku budowy instalacji oze na budynkach mieszkalnych jednorodzinnych o pow. do 300 m²,
2. 23% VAT w przypadku budowy instalacji oze na budynkach innych niż mieszkalnych.

Do pytania nr 2

Oddanie przez Gminę instalacji wykorzystujących oze, które zostaną wykonane w ramach projektu w bezpłatne użytkowanie mieszkańców, w okresie pięciu lat od jego zakończenia, nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Nie stanowi bowiem odpłatnego świadczenia na rzecz mieszkańców. Nie podlega również opodatkowaniu jako nieodpłatne świadczenie usług, gdyż nie stanowi użycia towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika ani nieodpłatnego świadczenia usług, do celów innych niż działalność podatnika, czyli nie spełnia kryteriów określonych w art. 8 ust. 2 pkt 1 czy pkt 2 ustawy o VAT. Oddanie instalacji oze w bezpłatne użytkowanie mieszkańców na nieruchomościach i gruntach, na których zostaną wykonane w ramach projektu, w okresie 5 lat od jego zakończenia, służy realizacji zadań własnych Gminy zgodnie z ustawą Prawo Ochrony Środowiska (z art. 403 ust. 2 ustawy Prawo Ochrony Środowiska).

Do pytania nr 3

Gminie przysługuje prawo do odliczenia lub zwrotu z Urzędu Skarbowego (zgodnie z właściwymi przepisami ustawy i aktów wykonawczych), podatku naliczonego związanego z poniesionymi wydatkami w ramach projektu, w części projektu dotyczącej budowy instalacji oze na działkach osób fizycznych, a to podatku naliczonego wynikającego z faktur za:

1. roboty - wykonanie instalacji oze na działkach osób fizycznych,
2. wykonanie programu funkcjonalno-użytkowego oraz dokumentacji technicznej,
3. inspektor nadzoru – usługa nadzoru nad wykonaniem instalacji.

W przypadku wymienionych robót i usług istnieje bezpośredni związek z czynnościami opodatkowanymi, skutkujący powstaniem podatku należnego. Gmina jest podatnikiem VAT czynnym. Spełnione są dwa warunki przysługiwania prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Do pytania nr 4

Gmina w ramach umowy zobowiązaniowej będzie świadczyła na rzecz konkretnych mieszkańców. Świadczenie będzie polegać na wykonaniu robót budowlanych związanych z budową instalacji oze na posesjach osób fizycznych. Ponieważ wpłaty mieszkańców z tytułu uczestnictwa w projekcie będą traktowane jako wpłaty w zamian za to świadczenie, świadczenie to będzie traktowane jako odpłatne świadczenie usług i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Świadczenie to wykonane ma być w trakcie realizacji projektu, a przedmiot świadczenia w postaci instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii na posesjach osób fizycznych, wydany będzie odbiorcom świadczenia - mieszkańcom z chwilą podpisania przez wszystkie zainteresowane strony, w tym mieszkańca, protokołu odbioru. Od tej chwili rozpocznie się okres bezpłatnego użytkowania instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii przez mieszkańców. Po 5-letnim okresie trwałości projektu mieszkańcy, na posesjach których wybudowane zostaną instalacje wykorzystujące odnawialne źródła energii, przejmą prawo własności instalacji, bez

konieczności dokonywania przez nich dodatkowych płatności na rzecz Gminy. Przejęcie własności zostanie udokumentowane protokołem podpisanym przez strony: przekazująca i przyjmująca. W konsekwencji całość należności od mieszkańca dla Gminy, w związku z wykonaniem instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii na jego posesji to kwota wpłaty z tytułu uczestnictwa w projekcie, o której mowa w pytaniu i stanowisku Gminy nr 1 niniejszego wniosku. Ponieważ zgodnie z treścią art. 29 ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest obrót, a obrót jest kwotą należną z tytułu, sprzedaży pomniejszoną o kwotę podatku należnego, zaś całość należności z tytułu wykonania instalacji oze na posesjach osób fizycznych to wymagana na początku projektu wpłata mieszkańców z tytułu uczestnictwa w projekcie. W związku z tym całość zobowiązania podatkowego Gminy w zakresie podatku od towarów i usług, związanego z realizacją projektu w części dotyczącej budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii na działkach prywatnych osób fizycznych, wynika z opodatkowania wpłat mieszkańców z tytułu uczestnictwa w projekcie.

Całość świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców, na posesjach których zostaną wybudowane instalacje w ramach projektu czyli przekazanie prawa własności, po 5 latach od zakończenia projektu, wraz z wydaniem przedmiotu usługi, opodatkowane jest według stawek przywołanych i przedstawionych w stanowisku Gminy dotyczącym pytania nr 1 niniejszego wniosku (opodatkowanie wpłat mieszkańców). Podstawą opodatkowania całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców, na nieruchomościach których zostaną wybudowane instalacje w ramach projektu (czyli przekazanie prawa własności po 5 latach od zakończenia projektu, wraz z wydaniem przedmiotu usługi) zgodnie z art. 29 ust 1 ustawy o VAT jest obrót, a więc kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwotą należną z tytułu całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców w ramach realizacji projektu jest wpłata mieszkańców wymagana z tytułu uczestnictwa w projekcie. Ponieważ wpłaty mieszkańców wymagane są na początku realizacji projektu, przed rozpoczęciem robót, zgodnie z art. 29 ust. 2 ustawy o VAT, opodatkowane są jako zaliczka. Wobec powyższego kwota należna - po rozliczeniu zaliczki - wynosi 0,00 zł, w tym: obrót - 0,00 zł, podatek VAT - 0,00 zł.

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

- **prawidłowe** w zakresie opodatkowania podatkiem VAT wpłat dokonywanych przez mieszkańców z tytułu wkładu własnego w kosztach budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii oraz stawki podatkowej dla ww. czynności,
- **nieprawidłowe** w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców usług w ramach realizacji projektu jako całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców, na nieruchomościach których zostaną wybudowane instalacje w ramach projektu (czyli przekazanie prawa własności po 5 latach od zakończenia projektu, wraz z wydaniem przedmiotu usługi) odpowiadającej wpłacie mieszkańców wymaganej z tytułu uczestnictwa w projekcie,
- **prawidłowe** w zakresie odliczenia lub uzyskania zwrotu podatku naliczonego VAT związanego z wydatkami na realizację projektu,
- **prawidłowe** w zakresie braku opodatkowania podatkiem VAT czynności oddania przez Gminę przedmiotowych instalacji, stanowiącej jej własność, mieszkańcom w bezpłatne użytkowanie, w okresie 5 lat od zakończenia projektu.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

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

Towarami są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii, o czym stanowi art. 2 pkt 6 ww. ustawy.

W świetle 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, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z ust. 2 ww. artykułu wynika, że za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

1. użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
2. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Stosownie do art. 8 ust. 2a ww. 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.

Zauważyć należy, że 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 (nieczynienie 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 rozumieniu art. 7 ustawy. Zauważyć również należy, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

Zatem 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 otrzymywaną 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.

Z kolei analiza powołanego art. 8 ust. 2 ustawy prowadzi do wniosku, że regulacje w nim zwarte mają zastosowanie wyłącznie do sytuacji, kiedy za świadczone usługi podmiot nie otrzymuje żadnego wynagrodzenia, a usługi te wykonywane są na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika.

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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.

W myśl ust. 2 ww. artykułu, działalność gospodarcza obejmuje 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 powyższych przepisów art. 15 ustawy wynika, że 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.

Należy zauważyć, że w myśl art. 15 ust. 6 ww. 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.

Z przywołanych 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 czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy, umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). Bowiemy tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na podstawie przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 446), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ww. 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 potrzeb wspólnoty. W szczególności zadania własne obejmują zadania w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz (art. 7 ust. 1 pkt 3 cyt. ustawy).

Według art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 712), za przedsięwzięcia termomodernizacyjne uznaje się przedsięwzięcia, których przedmiotem jest:

- a. 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,
- b. ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych sieciach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła, jeżeli budynki

wymienione w lit. a, do których dostarczana jest z tych sieci energia, spełniają wymagania w zakresie oszczędności energii, określone w przepisach prawa budowlanego, lub zostały podjęte działania mające na celu zmniejszenie zużycia energii dostarczanej do tych budynków,

- c. wykonanie przyłącza technicznego do scentralizowanego źródła ciepła, w związku z likwidacją lokalnego źródła ciepła, w wyniku czego następuje zmniejszenie kosztów pozyskania ciepła dostarczanego do budynków wymienionych w lit. a,
- d. całkowita lub częściowa zamiana źródeł energii na źródła odnawialne lub zastosowanie wysokosprawnej kogeneracji.

Obowiązek podatkowy – w myśl art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – 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.

Według ust. 5 pkt 3 lit. a tego artykułu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Na podstawie ust. 8 cyt. artykułu, 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.

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

Zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Oprócz stawki podstawowej, na wybrane grupy towarów i usług, ustawodawca przewidział stawki preferencyjne oraz zwolnienie od podatku.

W świetle art. 41 ust. 2 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.

Stosowanie jednak do treści art. 146a pkt 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, 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%.

Według art. 41 ust. 12 ustawy, stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Z uregulowań zawartych w art. 3 pkt 1-2 i pkt 7-9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.), wynika, że ilekroć w ustawie jest mowa o:

1. obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
2. budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.
7. robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego;
- 7a) przebudowie - należy przez to 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;
8. remoncie - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym;
9. urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Na podstawie 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.

W świetle art. 2 pkt 12 ustawy, obiekty budownictwa mieszkaniowego to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Ustawa o podatku od towarów i usług, przez podanie klasyfikacji, odwołuje się do Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, która stanowi usystematyzowany wykaz 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.), stanowiącego 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 wielomieszkańowe, 113 - zbiorowego zamieszkania.

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

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

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 (art. 41 ust. 12c ustawy).

Z powyższych przepisów wynika, że prawo do zastosowania 8% stawki podatku występuje wówczas, gdy usługa dotyczy obiektu budownictwa mieszkaniowego, przy założeniu, że usługa ta jest wykonywana w ramach czynności określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług (z zastrzeżeniem ust. 12b i ust. 12c tego artykułu).

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 związku z art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczy czynności w nich 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. Do usług, wykonywanych poza bryłą budynku zastosowanie ma podstawowa stawka podatku w wysokości 23%. Powyższe potwierdzają przepisy art. 146 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl art. 146 ust. 2 ustawy, przez roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się roboty budowlane dotyczące inwestycji w zakresie obiektów budownictwa mieszkaniowego i infrastruktury towarzyszącej oraz remontów obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Z opisu sprawy wynika, że Gmina planuje przystąpić do realizacji projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej dla gospodarstw z terenu Miasta Dębica”, współfinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020. Projekt polega na dostarczeniu i montażu instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, służących do wytwarzania energii elektrycznej i ciepłej w budynkach mieszkalnych lub na gruncie oraz innych niż mieszkalnych będących własnością mieszkańców Gminy. Pomiędzy Gminą a osobami fizycznymi zostaną zawarte umowy cywilnoprawne z której wynikać będzie, że mieszkańcy poniosą 30% wartości bezzwrotnych kosztów kwalifikowanych projektu, natomiast Gmina – 70%. Mieszkańcy zgodnie z treścią ww. umowy oświadczą, iż posiadają pełne prawo do dysponowania nieruchomością, na której przewiduje się realizację ww. projektu oraz zobowiązani będą do udostępnienia jej do prowadzenia prac projektowych i robót budowlanych. Po zakończeniu projektu ww. obiekty przez 5 lat będą własnością Gminy, a mieszkańcy będą ją bezpłatnie użytkować. Po tym czasie przedmiotowe instalacje zostaną bezpłatnie przekazane właścicielom nieruchomości, którzy to będą ponosili koszty związane z ich utrzymaniem.

Wnioskodawca w treści wniosku wskazał, że całość otrzymanego dofinansowania ze środków EFRR zostanie przeznaczone przez Gminę na sfinansowanie kosztów kwalifikowanych projektu poniesionych przez Gminę w ramach zawartych umów cywilnoprawnych z mieszkańcami. Gmina w ramach zawartych umów cywilnoprawnych z mieszkańcami będzie wносиła wkład własny w finansowaniu inwestycji dot. instalacji systemów energii odnawialnej. Przez wkład własny rozumie się prefinansowanie podatku naliczonego VAT, który stanowi koszt niekwalifikowany całego zadania inwestycyjnego, do czasu zwrotu Gminie podatku VAT z Urzędu Skarbowego.

Budynki objęte projektem zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych stanowią budynki: mieszkalne sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1110, gospodarcze sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1271.

Odnosząc się do przedstawionego opisu sprawy należy wskazać, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega konkretna czynność (dostawa towaru lub usługi), a nie zapłata.

Biorąc pod uwagę regulacje zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, oraz opis sprawy należy zauważyć, że - zgodnie z przepisami ustawy o samorządzie gminnym - zadaniami własnymi gminy obejmują m.in. zadania w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

Jak wskazano w treści wniosku, projekt będzie realizowany w ramach zadań własnych Gminy. Analiza przedstawionych okoliczności oraz powołanych przepisów prowadzi do wniosku, że podejmowane przez Gminę czynności w okresie trwałości projektu będą mieściły się w celu prowadzonej przez nią działalności (w szczególności w ww. zakresie).

Zatem pierwsza przesłanka wynikająca z art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT nie zostanie spełniona, co wyklucza uznanie tej czynności za odpłatną w świetle ww. przepisu.

W konsekwencji należy uznać, że w okresie trwałości projektu Gmina będzie świadczyła na rzecz swoich mieszkańców wpisującą się w cel prowadzonej działalności usługę przy użyciu wytworzonego w ramach projektu majątku należącego w tym okresie do Gminy. Usługę tę Gmina będzie wykonywała nieodpłatnie. Zatem czynność oddania mieszkańcom instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, które zostaną wykonane w ramach projektu (towarów stanowiących część przedsiębiorstwa Gminy) do bezpłatnego użytkowania nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z uwagi na niewypełnienie przesłanek zawartych w art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy, ponieważ nieodpłatne świadczenie usług będzie się odbywało w związku z prowadzoną przez Gminę działalnością (wykonywanie zadań własnych).

Tym samym stanowisko Gminy, że oddanie instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, w bezpłatne użytkowanie mieszkańców na posesjach, których zostaną wykonane w ramach projektu, w okresie 5 lat od jego zakończenia jest nieopodatkowane podatkiem VAT jest prawidłowe.

Przekazanie przez Gminę prawa własności przedmiotowych instalacji na rzecz mieszkańców, na posesjach które zostaną wykonane w ramach projektu, po 5 latach od jego zakończenia, wobec przyjęcia od tych mieszkańców wpłat z tytułu uczestnictwa w projekcie, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, lecz nie jako odrębna czynność, a razem z wyświadczeniem usługi, wydaniem wykonanego przedmiotu, efektu usługi. Zaznaczenia wymaga fakt, że w efekcie końcowym wystąpią czynności opodatkowane podatkiem VAT, a pobierane przez Wnioskodawcę wpłaty od mieszkańców stanowią wynagrodzenia za te właśnie czynności.

W niniejszej sprawie czynnością, jaką Wnioskodawca zamierza dokonać na rzecz mieszkańca, będzie - zgodnie z zawartą umową cywilnoprawną - usługa dostarczenia i montażu instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii tj. kolektorów słonecznych, instalacji fotowoltaicznych oraz kotłów na biomasę. Mieszkańcy poniosą 30% wartości bezzwrotnych kosztów kwalifikowanych projektu, natomiast Wnioskodawca - 70%. Po upływie 5 lat od zakończenia projektu Gmina zamierza przedmiotowe instalacje bezpłatnie przekazać właścicielom nieruchomości, którzy to będą ponosili koszty związane z ich utrzymaniem.

Nie można zatem uznać, że wpłaty wnoszone przez mieszkańców deklarujących uczestnictwo w projekcie pozostaną „w oderwaniu” od czynności, które zostaną wykonane przez Gminę - zachodzi bowiem związek pomiędzy dokonywanymi wpłatami a zobowiązaniem się Wnioskodawcy do wykonania określonych czynności. Należy zauważyć, że we wskazanej sytuacji będzie istniał bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem wpłaty,

a zindywidualizowanym świadczeniem Wnioskodawcy na rzecz konkretnego mieszkańca. Należy również zauważyć, że stosowanie do art. 8 ust. 2a ustawy, Wnioskodawca zawierając umowę z wykonawcami przedmiotowego projektu oraz umowy z mieszkańcami, wchodzi w rolę świadczącego usługę. Tym samym wpłaty dokonywane przez mieszkańców na poczet wykonania przez Wnioskodawcę przedmiotowej inwestycji będą stanowiły wynagrodzenie, w związku z otrzymaniem którego po stronie Wnioskodawcy powstanie obowiązek podatkowy. Oznacza to, że dokonane wpłaty, o których mowa we wniosku, stanowią zaliczki na poczet przyszłej usługi, której zakończenie nastąpi po upływie 5-ciu lat od wybudowania przedmiotowych instalacji.

Tym samym dokonywane przez mieszkańców wpłaty z tytułu wkładu własnego w kosztach budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii dotyczyć będą usługi dostarczenia i montażu tych instalacji, co wskazuje, że świadczenia, co do których Wnioskodawca zobowiązał się w ramach podpisanych z mieszkańcami umów będą stanowiły odpłatne świadczenie usług, które zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Do zagadnienia opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych w ramach projektu przez Gminę na rzecz mieszkańców ww. budynków, trzeba odnieść się w sposób całościowy. Działania Gminy (przeniesienie na rzecz mieszkańców prawa własności przedmiotowych instalacji) wykonywane po 5 latach nie będą stanowiły odrębnych czynności.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że czynności będące przedmiotem wniosku, za które Wnioskodawca będzie otrzymywał wpłaty od mieszkańców, które będą stanowiły wkład w budowę instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż stanowią zapłatę z tytułu czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Wykonanie przez Gminę usług nastąpi po upływie okresu 5 lat licząc od dnia przyznania pomocy dla Gminy w ramach ww. projektu do momentu przeniesienia instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii na rzecz właścicieli budynków, na których zostały zamontowane.

Z powyższego wynika więc, że kwoty uiszczone przez mieszkańców na poczet wykonania ww. usług będą stanowiły zapłatę, w związku z otrzymaniem których po stronie Gminy powstanie obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.

Natomiast uwzględniając w niniejszej sprawie treść art. 29a ust. 1 ustawy o VAT należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług jest zarówno kwota należna w postaci wpłaty od mieszkańca jak i część dotacji, którą Wnioskodawca otrzyma na sfinansowanie zamontowania instalacji na budynku tego mieszkańca.

Z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że nie ma znaczenia od kogo dostawca towaru lub świadczący usługę otrzymuje zapłatę – czy od nabywcy czy od osoby trzeciej, ważne jest aby było to wynagrodzenie za dane konkretne świadczenie lub za daną konkretną dostawę.

Jak wskazano we wniosku całość otrzymanego przez Wnioskodawcę dofinansowania ze środków EFRR na realizację projektu zostanie przeznaczona przez Gminę na sfinansowanie kosztów kwalifikowanych projektu poniesionych przez Gminę w ramach zawartych umów cywilnoprawnych z mieszkańcami. Środki te nie będą miały bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług na rzecz mieszkańców, a także nie będą stanowiły dopłaty do cen towarów.

Kwota przyznanej dotacji będzie miała wpływ na ilość gospodarstw biorących udział w projekcie, a nie będzie miała wpływu na cenę towaru, ponieważ w przypadku przyznania mniejszej lub większej kwoty dotacji cena poszczególnych instalacji oze dla gospodarstwa nie ulegnie zmianie (mniej lub więcej gospodarstw weźmie udział w projekcie). Wkład własny Gminy ww. inwestycji stanowi - koszt podatku VAT, który stanowi koszt niekwalifikowany ww. projektu. Wnioskodawca wskazał też, że z umów zawartych pomiędzy Gminą a osobami fizycznymi wynika, że właściciel poniesie 30% wartości - bezzwrotnych, kosztów kwalifikowanych projektu, a 70% Gmina. Dokonanie wpłaty przez mieszkańca będzie warunkiem niezbędnym do uczestniczenia w projekcie. Wpłaty mieszkańców będą traktowane jako zaliczki na poczet usługi polegającej na wykonaniu budowy instalacji. Cena świadczonych na rzecz mieszkańców usług w ramach ww. umowy byłaby wyższa, gdyby Gmina nie wniosła wkładu własnego.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić należy, 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 na realizację ww. projektu polegającego na dostarczeniu i montażu instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, służących do wytwarzania energii elektrycznej i ciepłej w budynkach mieszkalnych lub na gruncie oraz innych niż mieszkalnych będących własnością mieszkańców Gminy w części w jakiej stanowi dofinansowanie do konkretnej instalacji dla danego mieszkańca należy uznać za otrzymane od osoby trzeciej środki (dotacje, subwencje, lub dopłaty o podobnym charakterze) mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę ww. usług. Należy bowiem zauważyć, że otrzymane przez Gminę środki nie zostaną przeznaczone na ogólną działalność Wnioskodawcy, lecz będą mogły zostać wykorzystane tylko i wyłącznie na określone działanie, tj. na wykonanie konkretnej instalacji na konkretnym budynku.

Tym samym otrzymane przez Gminę środki na realizację projektu (pokrywające w 70% cenę danej instalacji) stanowią będą w istocie należności za świadczone usługi.

Tym samym uwzględniając w rozpatrywanej sprawie treść ww. art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, 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 (tj. 70%).

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, że kwotą należną z tytułu całości świadczenia Gminy na rzecz mieszkańców w ramach realizacji projektu jest wpłata mieszkańców wymagana z tytułu uczestnictwa w projekcie jak również stwierdzenie Wnioskodawcy, że wpłata mieszkańców z tytułu uczestnictwa w projekcie to całość zobowiązania podatkowego Gminy w zakresie podatku VAT związanego z realizacją projektu w części dotyczącej budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii na działkach prywatnych osób fizycznych, należało uznać za nieprawidłowe.

Podstawą opodatkowania będzie w przedmiotowej sprawie bowiem zarówno wpłata od mieszkańca jak i dofinansowanie otrzymane przez Wnioskodawcę na pokrycie części ceny, która byłaby wyższa gdyby nie to dofinansowanie.

Odnosnie stawki podatku VAT dla usług budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii ze należy wskazać, że skoro ww. usługi – jak wynika z treści wniosku – dotyczyć będą m.in. obiektów objętych społecznym programem mieszkaniowym, o których mowa w art. 41 ust. 12a ustawy o VAT z zastrzeżeniem ust. 12b ustawy, tj. budynków mieszkalnych, których

powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m² (sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1110) – montaż przedmiotowych instalacji w budynkach mieszkalnych opodatkowany będzie 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT.

Natomiast te usługi, które będą dotyczyły obiektów niezaliczanych – na podstawie art. 41 ust. 12b ustawy o VAT – do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym tj. budynków innych niż mieszkalne (gospodarcze sklasyfikowane w grupowaniu PKOB 1271), będą opodatkowane 23% stawką podatku, stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT. Jednocześnie 23% stawka podatku ma również zastosowanie gdy kolektory słoneczne montowane poza budynkiem mieszkalnym na gruncie stanowią zewnętrzny w stosunku do budynku element i zaliczane są do infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, o której mowa w art. 146 ustawy.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie stawki podatku VAT dla usług budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii – 8% VAT w przypadku budowy instalacji oze na budynkach mieszkalnych jednorodzinnych o pow. do 300 m² oraz 23% VAT w przypadku budowy instalacji oze na budynkach innych niż mieszkalnych – należało uznać za prawidłowe.

Jak wskazano powyżej, w związku z otrzymaniem wpłat mieszkańców stanowiących całość zapłaty z ich strony za wykonanie usługi budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii, po stronie Gminy powstanie obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 ww. ustawy, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.

Zgodnie natomiast z art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

Zatem otrzymane wpłaty przed wykonaniem usługi, stanowiąc będą kwotę należną z tytułu wykonania tej usługi a otrzymana dotacja będzie dofinansowaniem części ceny. Jeśli zatem Wnioskodawca pobierze od mieszkańca i opodatkuje od razu całą kwotę należną jako zaliczkę oraz opodatkuje też otrzymane dofinansowanie, to na moment faktycznego wykonania usługi, podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, kwota należna z tytułu jej wykonania zostanie już w momencie otrzymania opodatkowana podatkiem VAT. Tym samym kwota należna na dzień faktycznego wykonania usługi tj. po 5 latach po zakończeniu trwałości projektu będzie wynosić 0,00 zł, w tym obrót 0,00 zł, podatek VAT 0,00 zł.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie należało uznać za prawidłowe.

Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy dotyczących prawa do odliczenia lub zwrotu podatku VAT naliczonego związanego z wydatkami na realizację projektu wskazać należy, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Z treści powyższego przepisu wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług, a towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest bezsporny związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Odliczyć zatem można podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego. Przedstawiona wyżej zasada, wyklucza możliwość dokonania odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które

nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi.

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

Na mocy art. 87 ust. 1 ustawy, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Zasady dokonywania zwrotu różnicy podatku na rachunek bankowy podatnika określone zostały w art. 87 ust. 2-10a ustawy.

Wyjaśnić należy, że przepisy art. 87 ustawy regulują sposób dokonania przez podatnika rozliczenia w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym deklaruje on nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Przepisy te statuuje możliwość otrzymania przez podatnika rzeczywistego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Warunkiem, który musi spełnić podatnik, by domagać się zwrotu, jest powstanie w okresie rozliczeniowym różnicy pomiędzy kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego. Powyższe wynika z generalnej zasady określonej w przywołanym powyżej art. 87 ust. 1 ustawy.

W związku z tym, że usługi budowy instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii będą podlegały opodatkowaniu i nie będą korzystały ze zwolnienia od podatku, Gminie będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług związanych z realizacją ww. projektu, pod warunkiem niezastąpienia okoliczności określonych w art. 88 ustawy, ograniczających to prawo, gdyż spełniona będzie podstawowa przesłanka warunkująca prawo do odliczenia podatku naliczonego, jaką jest związek zakupów z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W konsekwencji Wnioskodawca ma również prawo do zwrotu różnicy podatku VAT na podstawie art. 87 ust. 1 ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie prawa do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego VAT związanego z wydatkami na realizację projektu jest prawidłowe.

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

Końcowo zauważa się, że powołany w stanowisku art. 29 ustawy o VAT, został z dniem 1 stycznia 2014 r. uchylony i jednocześnie został wprowadzony przepis art. 29a.

W przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego lub zmiany stanu prawnego wydana interpretacja traci swą ważność.

Ponadto tut. Organ informuje, że zgodnie z art. 14na pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przepisów art. 14k-14n dotyczących ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się Wnioskodawcy do otrzymanej interpretacji nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. czynności dokonanych w ramach transakcji, które pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miały zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

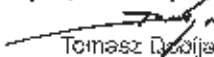
Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, po uprzednim

wezwanu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędni 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: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a 43-300 Bielsko-Biała.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Z up. Dyrektora Izby Skarbowej


Tomasz Dyzioja
Wicedyrektor

Otrzymują:

1. adresat
2. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Dębicy (wersja elektroniczna)
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie (wersja elektroniczna)
4. aa.