

12.06.2013

Busko – Zdrój, dn. 12.06.2013 r.

Znak: FB. 3251.283.2013

## WNIOSEK O UDZIELENIE WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH

Podstawa prawna: *Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2001, Nr 55, poz. 577 z późn. zm.)*

### A. ADRESAT WNIOSKU

Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach, ul. Targowa 18, 25-520 Kielce

### B. DANE WNIOSKODAWCY

#### B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat)

- |  |  |  |
|--|--|--|
| 1. <u>jednostka samorządu terytorialnego</u> | 2. związek międzygminny  | 3. stowarzyszenie gmin, gmin i powiatów  |
| 4. związek, stowarzyszenie powiatów          | 5. samorządowe jednostki organizacyjne<br>(w tym samorządowe osoby prawne) | 6. beneficjenci dotacji z budżetów jst<br>(w zakresie wykorzystania przyznanych dotacji) |

Nazwa pełna

GMINA BUSKO - ZDRÓJ

UL. MICKIEWICZA 10, 28 - 100 BUSKO - ZDRÓJ

#### B.2. ADRES SIEDZIBY

Powiat	Gmina	Miejscowość
BUSKI	BUSKO - ZDRÓJ	BUSKO - ZDRÓJ
Ulica	Nr domu	Nr lokalu
UL. MICKIEWICZA	-	10
Kod pocztowy	Poczta	
28 - 100	BUSKO - ZDRÓJ	

#### B.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA

Należy wskazać jednostki redakcyjne przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (bez przytaczania treści przepisów)

- 1). Art. 216 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 roku Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.),
- 2). Art. 401 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 roku Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2008 roku Nr 25 poz. 150 z późn. zm.),
- 3). Art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 roku Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.)
- 4). Art. 4 pkt. 5) ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

### **C. PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH I PYTANIA (PYTAŃ))**

Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Gmina Busko – Zdrój przystąpiła do projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego”. Projekt jest przedsięwzięciem inicjowanym przez władze samorządowe Gminy Busko - Zdrój oraz gmin partnerskich. Władze Gminy Busko - Zdrój odpowiadają za przygotowanie i realizację projektu. Gmina Busko - Zdrój została wybrana Liderem projektu i pełni funkcję Instytucji Realizującej Projekt. Przedmiotowy projekt jest przedsięwzięciem realizowanym w partnerstwie. Projekt ten realizowany jest w ramach Szwajcarsko - Polskiego Programu Współpracy. W ramach projektu realizowane będą działania z zakresu instalacji kolektorów słonecznych na budynkach użyteczności publicznej i domach prywatnych oraz instalacji układów fotowoltaicznych w Parku Zdrojowym, a także działania promocyjne i szkoleniowe, zgodnie z wymogami Programu.

Gmina Busko - Zdrój zamierza w ramach realizacji projektu zainstalować ok. 1666 kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych położonych na terenie gminy Busko - Zdrój. Kolektory te będą wykorzystywane zgodnie z regulaminem udziału w projekcie, wyłącznie na cele związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych mieszkańców tych budynków. Kolektory będą montowane na dachach budynków mieszkalnych jak i ścianach elewacyjnych lub na fundamentach obok budynków - w zależności od warunków terenowych, w taki sposób aby zachować maksymalną efektywność ich pracy. Kolektory zainstalowane na wolnostojących konstrukcjach powiązane są z budynkiem systemem przewodów, rur. Warunkiem udziału w projekcie jest wniesienie przez właściciela domu mieszkalnego wpłaty udziału wkładu własnego na rzecz gminy, z przeznaczeniem na ochronę środowiska (zgodnie z art. 401 ust. 14 prawo ochrony środowiska przychodami funduszy mogą być dobrowolne wpłaty, zapisy, darowizny, świadczenia rzeczowe i środki pochodzące z fundacji oraz wpływy z przedsięwzięć organizowanych na rzecz ochrony środowiska i gospodarki wodnej). Środki pochodzące od wpłat mieszkańców zostaną przeznaczone na pokrycie wkładu własnego gminy Busko - Zdrój w projekcie w części dotyczącej instalacji kolektorów słonecznych na domach prywatnych.

Od chwili zamontowania układu do dnia, w którym upłynie 5 lat od daty zakończenia projektu, tj. w okresie, w którym gmina pozostaje właścicielem układu, część nieruchomości na której układ został zamontowany, mieszkaniec udostępnia gminie nieodpłatnie. Mieszkaniec jest zobowiązany do korzystania w budynku, którym zamontowano układ z tego urządzenia, zapewniającego co najmniej takie same parametry z punktu widzenia ochrony środowiska przez okres w kolejnych 5 lat.

W budżecie gminy zadanie inwestycyjne pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego” zostało zaplanowane w następującej klasyfikacji budżetowej: dział 900, rozdział 90005, paragraf 605 z odpowiednią cyfrą.

Gmina Busko – Zdrój na dokonane wpłaty mieszkańców wystawi faktury VAT.

Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego wyżej

1. Czy dokonane wpłaty mieszkańców, na które będą wystawione faktury VAT gmina Busko – Zdrój powinna klasyfikować jako darowizna?
2. W jakiej klasyfikacji budżetowej powinny być planowane w budżecie gminy wpływy z wpłat mieszkańców, które będą przeznaczone na ochronę środowiska?

#### D. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w części C.

1. Dokonane wpłaty mieszkańców, na które będą wystawione faktury VAT gmina Busko – Zdrój powinna klasyfikować jako darowizna
2. W budżecie gminy wpływy z wpłat mieszkańców, które będą przeznaczone na ochronę środowiska powinny być planowane w następującej klasyfikacji budżetowej: **dział 900, rozdział 90005, paragraf 0969.**

GMINA BUSKO-ZDRÓJ  
ul. Miłostwiecka 10  
28-100 Busko-Zdrój  
NIP 655-137-96-16

Data wypełnienia wniosku

Busko – Zdrój, dn. 12.06.2013 r.

Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej

Henryk Radosz – Z-ca Burmistrza  
Miasta i Gminy Busko - Zdrój

Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej

**BURMISTRZ  
MIASTA i GMINY**  
w/z mgr Henryk Radosz  
Z-ca Burmistrza

**OPINIA PRAWNA**

Odnosząc się do problemu, czy dokonane zgodnie z wymogami projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego”.- wpłaty mieszkańców na które będą wystawione faktury VAT, Gmina Busko - Zdrój powinna klasyfikować jako darowizny oraz w jakiej klasyfikacji budżetowej powinny być planowane w budżecie gminy wpływy z wpłat mieszkańców, które będą przeznaczone na ochronę środowiska – podnoszę, co następuje:

Bezspornym jest, iż otrzymane przez Gminę wpłaty mieszkańców, na budynkach których zostaną wykonane instalacje kolektorów słonecznych w ramach projektu, na rachunek bankowy Gminy z tytułu uczestnictwa w projekcie, są opodatkowane podatkiem VAT. Wobec okoliczności, iż celem Gminy przystępującej do realizacji projektu nie jest świadczenie materialne na rzecz mieszkańców bowiem opierając się na zapisach w/w programu nie można skutecznie twierdzić, że świadczenie gminy polegające na udostępnieniu kolektorów słonecznych jest świadczeniem ekwiwalentnym w zamian za wniesione wpłaty.

W konsekwencji dokonane przez mieszkańców wpłaty (warunkujące udział w projekcie), udziału wkładu własnego na rzecz gminy, z przeznaczeniem na ochronę środowiska, charakterem prawnym najbardziej odpowiadają darowiznie w rozumieniu odpowiednich przepisów K.c. oraz przepisów szczególnych (zgodnie bowiem z art. 401 ust. 14 prawo ochrony środowiska przychodami funduszy mogą być dobrowolne wpłaty, zapisy, darowizny, świadczenia rzeczowe i środki pochodzące z fundacji oraz wpływy z przedsięwzięć organizowanych na rzecz ochrony środowiska i gospodarki wodnej).

**Wobec powyższego należy stwierdzić, że dokonane wpłaty mieszkańców, na które będą wystawione faktury VAT Gmina Busko - Zdrój powinna klasyfikować jako darowizny.**

**W konsekwencji w budżecie gminy wpływy z wpłat mieszkańców, które będą przeznaczone na ochronę środowiska powinny być planowane w następującej**

**klasyfikacji budżetowej: dział 900, rozdział 90005, paragraf 0969.**

URZĄD MIASTA I GMINY  
w Busku-Zdroju  
ul. Mickiewicza 10, 28-100 Busko-Zdrój  
REGON 000523605 NIP 655-10-05-560

Z up. BURMISTRZA

mgr Maciej Renda  
Sekretarz Miasta i Gminy

2013-06-13

RADCA PRAWNY  
Urząd Miasta i Gminy w Busku-Zdroju  
Jarosław Szwałec  
KR-1330



P. A. Góral A. Leszczyński

Piotrków Trybunalski, dnia 09 września 2013 r.

MINISTER FINANSÓW

Organ upoważniony do wydawania interpretacji  
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ  
W ŁODZI

Urząd Miasta i Gminy  
w Busku-Zdroju

IPTPP1/443-404/13-8/MW

13-09-2013

Nr 21291113

Gmina Busko – Zdrój  
ul. Mickiewicza 10  
28-100 Busko – Zdrój  
NIP 6551879646

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) oraz § 2 i § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 31 maja 2013 r. (data wpływu 04 czerwca 2013 r.), uzupełnionym pismem z dnia 26 lipca 2013r. (data wpływu 29 lipca 2013r.) oraz pismem z dnia 21 sierpnia 2013r. (data wpływu 22 sierpnia 2013r.), o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- obowiązku opodatkowania podatkiem VAT wpłat mieszkańców stanowiących udział w projekcie - **jest prawidłowe**
- stawki podatku VAT dla usług montażu kolektorów słonecznych – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 04 czerwca 2013 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- obowiązku opodatkowania podatkiem VAT wpłat mieszkańców stanowiących udział w projekcie oraz stawki podatku VAT dla usług montażu kolektorów słonecznych,
- możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z zarządzaniem projektem pn.: „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego”.

Wniosek został uzupełniony w dniu 29 lipca 2013r. w zakresie przedmiotu wniosku oraz doprecyzowania zdarzenia przyszłego.



Za zgodność z oryginałem



W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe (doprecyzowane w uzupełnieniu wniosku).

Gmina Busko – Zdrój przystąpiła do projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego”. Projekt jest przedsięwzięciem inicjowanym przez władze samorządowe Gminy Busko–Zdrój oraz Gmin partnerskich. Władze Gminy Busko–Zdrój odpowiadają za przygotowanie i realizację projektu. Gmina Busko–Zdrój została Liderem projektu i pełni funkcję Instytucji Realizującej Projekt. Przedmiotowy projekt jest przedsięwzięciem realizowanym w partnerstwie. Projekt ten realizowany jest w ramach Szwajcarsko–Polskiego Programu Współpracy. W ramach projektu realizowane będą działania z zakresu instalacji kolektorów słonecznych na budynkach użyteczności publicznej i domach prywatnych oraz instalacji układów fotowoltanicznych w Parku Zdrojowym.

W odniesieniu do obiektów użyteczności publicznej zakres projektu finansowanego bezpośrednio przez Gminę Busko–Zdrój obejmuje:

- a) wykonanie instalacji kolektorów słonecznych dla 1 budynku użyteczności publicznej, tj. Pływalni Miejskiej (budynek gminny),
- b) wykonanie instalacji fotowoltanicznej dla potrzeb oświetlenia parku zdrojowego (obiekt gminny).

Gmina Busko–Zdrój w ww. obiektach nie będzie prowadziła bezpośrednio działalności obciążonej podatkiem VAT.

Działalność taką prowadzi zarządzający tym obiektem Buski Ośrodek Sportu i Rekreacji w Busku–Zdroju, jednostka budżetowa gminy Busko–Zdrój, która prowadzi działalność w zakresie sportu, rekreacji i wypoczynku (w przypadku Pływalni Miejskiej).

Gmina Busko–Zdrój zamierza w ramach realizacji projektu zainstalować ok. 1666 kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych położonych na terenie Gminy Busko–Zdrój. Kolektory te będą wykorzystywane zgodnie z regulaminem udziału w projekcie, wyłącznie na cele związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych mieszkańców tych budynków. Kolektory będą montowane na dachach budynków mieszkalnych, jak i ścianach elewacyjnych lub na fundamentach obok budynków – w zależności od warunków terenowych, w taki sposób, aby zachować maksymalną efektywność ich pracy. Kolektory zainstalowane na wolnostojących konstrukcjach powiązane są z budynkiem systemem przewodów, rur. Warunkiem udziału w projekcie jest wniesienie przez właściciela domu mieszkalnego wpłaty udziału wkładu własnego na rzecz Gminy, z przeznaczeniem na ochronę środowiska (zgodnie z art. 401 ust. 14 prawo ochrony środowiska - przychodami funduszy mogą być dobrowolne wpłaty, zapisy, darowizny, świadczenia rzeczowe i środki pochodzące z fundacji oraz wpływy z przedsięwzięć organizowanych na rzecz ochrony środowiska i gospodarki wodnej). Środki pochodzące z wpłat mieszkańców zostaną przeznaczone na pokrycie wkładu własnego Gminy Busko–Zdrój w projekcie w części dotyczącej instalacji kolektorów słonecznych na domach prywatnych.

Od chwili zamontowania układu do dnia, w którym upłynie 5 lat od daty zakończenia projektu, tj. w okresie, w którym Gmina pozostaje właścicielem układu, część nieruchomości na której układ został zamontowany, mieszkaniec udostępnia gminie nieodpłatnie. Mieszkaniec jest zobowiązany do korzystania w budynku, w którym zamontowano układ, z tego lub innych urządzeń, zapewniających co najmniej takie same parametry z punktu widzenia ochrony środowiska, przez okres kolejnych 5 lat.

W przedstawionym projekcie znajdują się wydatki związane z zarządzaniem projektem, promocją projektu oraz szkoleniami organizowanymi w ramach projektu, które klasyfikowane będą zgodnie z zaleceniami władzy Wdrażającej Programy Europejskiej. Są to wydatki bieżące.

Gmina Busko–Zdrój ponosi wydatki bieżące związane m.in. z tłumaczeniem dokumentów przekazywanych do Władzy Wdrażającej. Otrzymuje faktury VAT. Ustalono

z Gminami partnerskimi, iż te wydatki zostaną pokryte solidarnie przez wszystkich partnerów, proporcjonalnie do udziału w całym projekcie. Zgodnie z otrzymanym pismem znak: WI-44/1786/2012 z dnia 20 kwietnia 2012 r., Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach poinformowała, iż zwroty przez Gminy partnerskie części kosztów poniesionych przez Gminę Busko-Zdrój należy klasyfikować jako dotacje celowe. W przypadku dotacji celowych nie ma możliwości wystawienia refaktur VAT w zakresie poniesionych kosztów.

Gmina Busko - Zdrój jako Wnioskodawca jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Projekt pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego” będzie realizowany w latach 2012-2016.

Ww. projekt jest realizowany w ramach zadań własnych gminy. Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 pkt. 1) ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 roku poz. 594) - „... ochrona środowiska...”

Mienie powstałe w wyniku realizowanego projektu będzie przekazywane innemu podmiotowi. Po upływie 5 lat od zakończenia realizacji projektu solary zamontowane na domach prywatnych zostaną przekazane przez Gminę Busko-Zdrój na rzecz właściciela nieruchomości. Przekazanie będzie odpłatne. Wpłaty stanowiące udział w projekcie dokonywane przez mieszkańców będą opodatkowane podatkiem VAT na poczet przyszłej sprzedaży.

Z mieszkańcami domów prywatnych będą zawarte umowy cywilnoprawne na montaż kolektorów słonecznych.

Towary i usługi nabywane w związku z zarządzaniem projektem będą związane z czynnościami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług.

W sytuacji, gdy wydatki związane z zarządzaniem projektem będą związane z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (montaż kolektorów na budynkach prywatnych), jak również i z czynnościami, w stosunku do których Gminie Busko-Zdrój nie przysługuje ww. prawo (montaż kolektorów na budynkach użyteczności publicznej) nie istnieje możliwość obiektywnego przyporządkowania wydatków do poszczególnych czynności.

Klasyfikacja obiektów, na których będą montowane kolektory słoneczne i na które mieszkańcy dokonują wpłat, według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.) w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) to Sekcja 1 Budynki – Dział 11 – Budynki mieszkalne – Grupa 111 – Budynki mieszkalne jednorodzinne – Klasa 1110 - Budynki mieszkalne jednorodzinne.

Kolektory słoneczne mają służyć zaspokojeniu funkcji mieszkaniowej.

**W związku z powyższym zadano następujące pytanie.**

Czy wpłaty stanowiącej udział w Projekcie dokonywane przez mieszkańców podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli tak, to jaką stawką?

Zdaniem Wnioskodawcy, wpłaty stanowiące udział w Projekcie dokonywane przez mieszkańców podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Roboty budowlane polegające na montażu kolektorów słonecznych na budynkach mieszkalnych, których powierzchnia nie przekracza 300 m<sup>2</sup> oraz budynków, w których znajdują się lokale mieszkalne, których powierzchnia nie przekracza 150 m<sup>2</sup> zastosowanie znajdzie stawka podatku VAT 8% - bez względu na miejsce montażu kolektora dla budynku mieszkalnego. Natomiast w sytuacji montażu kolektorów słonecznych na budynkach mieszkalnych, których powierzchnia przekracza 300 m<sup>2</sup> oraz budynków, w których znajdują się lokale mieszkalne, których powierzchnia przekracza 150 m<sup>2</sup>, zastosowanie znajdzie stawka 23% - bez względu na miejsce montażu kolektora dla budynku mieszkalnego.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za:

- **prawidłowe** – w zakresie obowiązku opodatkowania podatkiem VAT wpłat mieszkańców stanowiących udział w projekcie
- **nieprawidłowe** – w zakresie stawki podatku VAT dla usług montażu kolektorów słonecznych.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl przepisu art. 2 pkt 6 ustawy, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

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

Natomiast, przez świadczenie usług, w myśl art. 8 ust. 1 ustawy, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w 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.

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 towarów w myśl art. 7 ustawy.

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

Nie każda czynność stanowiąca dostawę w rozumieniu art. 7 ustawy lub świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność była opodatkowana tym podatkiem musi być wykonana przez podatnika.

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

Stosownie do art. 15 ust. 2 ustawy 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.

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



Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – (Dz. Urz. UE.L. Nr 347), zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

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

Stosownie do treści § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2013 r., poz. 247, z późn. zm.), zwalnia się od podatku czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Jak wynika z powyższego, wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników ma charakter wyłączenia podmiotowo – przedmiotowego.

Aby to wyłączenie miało miejsce, muszą zostać spełnione dwa warunki:

- dotyczy wyłącznie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy,
- odnosi się tylko do tych czynności, które związane są z realizacją zadań nałożonych na te podmioty przepisami prawa i do realizacji których zostały one powołane.

Wyłączenie z grona podatników VAT organów władzy publicznej jest możliwe tylko wtedy, gdy wykonują one czynności w ramach przypisanych im specyficznych zadań i funkcji państwowych np. w zakresie administracji, sądownictwa, obrony narodowej. Wówczas wyłączenie z opodatkowania nie prowadzi do naruszenia zasad konkurencji. Organy władzy publicznej są podatnikami VAT jedynie w zakresie czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT. Gmina przystąpiła do projektu pn. „Instalacja systemów energii odnawialnej na budynkach użyteczności publicznej oraz domach prywatnych w gminach powiatu buskiego i pińczowskiego”. Projekt jest przedsięwzięciem inicjowanym przez władze samorządowe Wnioskodawcy oraz Gmin partnerskich. Gmina została Liderem projektu i pełni funkcję Instytucji Realizującej Projekt. Przedmiotowy projekt jest przedsięwzięciem realizowanym w partnerstwie. W ramach projektu realizowane będą działania z zakresu instalacji kolektorów słonecznych na budynkach użyteczności publicznej i domach prywatnych oraz instalacji układów fotowoltanicznych w Parku Zdrojowym. Gmina zamierza w ramach realizacji projektu zainstalować ok. 1666 kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych położonych na terenie Gminy. Kolektory te będą wykorzystywane zgodnie z regulaminem udziału w projekcie, wyłącznie na cele związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych mieszkańców tych budynków. Kolektory będą montowane na dachach budynków mieszkalnych, jak i ścianach elewacyjnych lub na fundamentach obok budynków – w zależności od warunków terenowych, w taki sposób, aby zachować maksymalną efektywność ich pracy. Kolektory zainstalowane na wolnostojących konstrukcjach powiązane są z budynkiem systemem przewodów, rur. Warunkiem udziału w projekcie jest wniesienie przez właściciela domu mieszkalnego wpłaty udziału wkładu własnego na rzecz Gminy, z przeznaczeniem na ochronę środowiska (zgodnie z art. 401 ust. 14 prawo ochrony środowiska przychodami funduszy mogą

być dobrowolne wpłaty, zapisy, darowizny, świadczenia rzeczowe i środki pochodzące z fundacji oraz wpływy z przedsięwzięć organizowanych na rzecz ochrony środowiska i gospodarki wodnej). Środki pochodzące od wpłat mieszkańców zostaną przeznaczone na pokrycie wkładu własnego Gminy w projekcie w części dotyczącej instalacji kolektorów słonecznych na domach prywatnych. Od chwili zamontowania układu do dnia, w którym upłynie 5 lat od daty zakończenia projektu, tj. w okresie, w którym Gmina pozostaje właścicielem układu, część nieruchomości, na której układ został zamontowany, mieszkaniec udostępnia Gminie nieodpłatnie. Mieszkaniec jest zobowiązany do korzystania z tego układu przez okres w kolejnych 5 lat. Ww. projekt jest realizowany w ramach zadań własnych Gminy ( art. 7 ust. 1 pkt. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Po upływie 5 lat od zakończenia realizacji projektu solary zamontowane na domach prywatnych zostaną przekazane przez Gminę na rzecz właścicieli nieruchomości. Przekazanie będzie odpłatne. Wpłaty stanowiące udział w projekcie dokonywane przez mieszkańców będą opodatkowane podatkiem VAT na poczet przyszłej sprzedaży. Z mieszkańcami domów prywatnych będą zawarte umowy cywilnoprawne na montaż kolektorów słonecznych. Kolektory słoneczne będą montowane w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych i mają służyć zaspokojeniu funkcji mieszkaniowej.

W świetle art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594, z późn. zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast, zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty. W szczególności zadania własne obejmują zadania w zakresie ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej (art. 7 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy).

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

Odnosząc się do przedstawionego stanu sprawy należy wskazać, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega konkretna czynność (dostawa towaru lub usługa), a nie zapłata. Wyjątkiem polegającym na tym, że faktura dokumentuje zapłatę jest faktura dokumentująca uiszczenie zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów czy świadczenia usług, natomiast w pozostałych przypadkach faktura zawsze dokumentuje czynność, a nie płatność, gdyż opodatkowaniu podlega właśnie czynność.

W przedmiotowej sprawie czynnością jakiej Gmina dokona na rzecz mieszkańców, biorących udział w projekcie, będzie wykonanie usługi polegającej na montażu instalacji solarnych w domach prywatnych poszczególnych mieszkańców, na poczet wykonania której Gmina pobiera określoną w umowie wpłatę, zgodnie z zawartą z każdym mieszkańcem umową. Wykonanie tej usługi nastąpi wraz z przekazaniem instalacji kolektorów na własność mieszkańców po upływie 5 lat od daty zakończenia projektu.

Z powyższego wynika więc, że kwoty uiszczane przez mieszkańców na poczet wykonania przez Gminę przedmiotowej inwestycji stanowią zaliczki, w związku z otrzymaniem których po stronie Gminy powstaje obowiązek podatkowy. W związku z powyższym dokonywane przez mieszkańców wpłaty dotyczyć będą dotacji i montażu instalacji kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych.

Powyższe zatem wskazuje, że świadczenia, co do których zobowiązał się Wnioskodawca w ramach podpisanych z mieszkańcami umów stanowiąc będą odpłatne świadczenie, które

zgodnie z przywołanym na wstępie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W tym kontekście, należy stwierdzić, że wpłaty będą dokonywane przez mieszkańców jako konieczny i niezbędny warunek uczestnictwa w inwestycji i pozostają w bezpośrednim związku z ww. świadczeniem usług realizowanym na rzecz tych właśnie mieszkańców. Nie można uznać, że wpłaty wnoszone przez osoby fizyczne pozostają „w oderwaniu” od czynności, które zostaną wykonane przez Wnioskodawcę – zachodzi bowiem związek pomiędzy dokonywanymi wpłatami a zobowiązaniem się Wnioskodawcy do wykonania określonych czynności. Należy zauważyć, iż we wskazanej sytuacji istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonaną wpłatą, a zindywidualizowanym świadczeniem na rzecz konkretnego mieszkańca, które ma zostać wykonane przez Wnioskodawcę.

Wobec powyższego wnoszone przez indywidualnych użytkowników wpłaty stanowią w istocie zapłatę za dostawę i montaż kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych. Jak bowiem wskazał Zainteresowany, warunkiem uczestnictwa w projekcie jest uiszczenie kwoty udziału. Zauważyć zatem należy, iż ww. wpłaty ponoszą wyłącznie osoby fizyczne, które następnie korzystać będą, jako uczestnicy inwestycji z kolektorów słonecznych. W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia mamy zatem do czynienia z sytuacją, w której pomiędzy stronami zaistniała więź o charakterze zobowiązaniowym.

W przedmiotowej sprawie stwierdzić zatem należy, iż świadczenia, do wykonania których zobowiązał się Wnioskodawca w ramach inwestycji, stanowiąc będą odpłatną dostawę towarów oraz odpłatne świadczenie usług, które – zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy – stanowią czynności podlegające opodatkowaniu według stawek obowiązujących dla danego świadczenia.

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

Zatem stanowisko wnioskodawcy w zakresie obowiązku opodatkowania wpłat mieszkańców należało uznać za prawidłowe.

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

Stosownie do treści 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.

Na mocy art. 146a ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 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%;

Stosownie do 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.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym – zgodnie z 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.

Art. 41 ust. 12b ustawy stanowi, że do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:

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

W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku w wysokości 8% 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).

Zgodnie z § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 z późn. zm.), obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r., stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 8% dla:

- 1) towarów i usług wymienionych w załączniku nr 1 do rozporządzenia;
- 2) robót konserwacyjnych dotyczących budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym;
- 3) robót konserwacyjnych dotyczących:
  - a) obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
  - b) lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12– w zakresie w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie pkt 2.

Przez roboty konserwacyjne, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, rozumie się roboty mające na celu utrzymanie sprawności technicznej elementów budynku lub jego części inne niż remont (§ 7 ust. 2 rozporządzenia).

Przepisu ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wartość towarów bez podatku wchodzących w podstawę opodatkowania świadczenia robót konserwacyjnych przekracza 50% tej podstawy (§ 7 ust. 3 ww. rozporządzenia).

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja, przebudowa oraz roboty budowlane, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do przepisów prawa budowlanego.

W myśl art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.), ilekroć w ustawie jest mowa o:

- budowie – należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego (pkt 6),
- robotach budowlanych – należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce,
- przebudowie – należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; (...) (pkt 7a),
- 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 (pkt 8).

W znaczeniu słownikowym („Współczesny słownik języka polskiego”, red. Bogusław Dunaj, wyd. Langenscheidt Polska Sp. z o.o.), „remont” oznacza zespół czynności, w wyniku których przywraca się sprawność, wartość użytkową jakiegoś obiektu, urządzenia, natomiast „montaż” to składanie, łączenie, ustawianie z poszczególnych części maszyn, urządzeń, budowli; zakładanie instalacji. Z kolei „instalować” oznacza zakładać, montować jakieś urządzenia techniczne. Istotą remontu są więc wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy w istniejącym obiekcie budowlanym lub lokalu mieszkalnym.

Modernizacja to „unowocześnienie i usprawnienie czegoś”, natomiast termomodernizacja to modernizacja dotycząca ocieplenia budynku (pierwszy człon wyrazu wskazuje na związek z ciepłem tego, co oznacza człon drugi) - według internetowego słownika języka polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN S.A.).

Montaż – wg powyższego słownika - to „składanie maszyn, aparatów, urządzeń z gotowych części; zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych, łączenie oddzielnych części w całość”.

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.

Analiza powołanych wyżej przepisów prawa podatkowego prowadzi do wniosku, iż warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji budynków lub ich dostawy. 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.

Obiekty budownictwa mieszkaniowego to zgodnie z art. 2 pkt 12 cyt. ustawy – budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.), w części I „Objaśnienia wstępne” pkt 2 „Pojęcia podstawowe” stanowi m. in., iż:

- budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Przystosowane są do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów,
- budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z cyt. rozporządzeniem dział PKOB 11 obejmuje:

- budynki mieszkalne jednorodzinne – 111,
- budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe – 112, w tym: budynki o trzech i więcej mieszkaniach (PKOB 1122),
- budynki zbiorowego zamieszkania – 113.

Natomiast z uregulowań zawartych w ustawie 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 (art. 3 pkt 1 lit. a i pkt 2).

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, 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.

Do pozostałych 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. Zgodnie z obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r. art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, stawkę w wysokości 7% VAT stosowało się m.in. w odniesieniu do robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą.

Ustawodawca nie zrezygnował z posługiwania się w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług pojęciem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, gdyż art. 146 ustawy nie został uchylony, a zawarte w nim definicje stanowią nadal obowiązujący tekst ustawy. Jednakże przewidziana na jego podstawie możliwość stosowania obniżonej do 7% stawki dla tego typu robót, ustała z dniem 1 stycznia 2008 r.

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.

Stawka obniżona nie obejmuje usług związanych z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 146 ust. 3 ustawy przez infrastrukturę towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu należy rozumieć:

1. sieci rozprawdzające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
2. urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleń i małą architekturę,
3. urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłone, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne

-jeżeli były one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że od dnia 1 stycznia 2008 r. nastąpiła zmiana przepisów prawa w zakresie opodatkowania infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Zmieniono stan prawny wynikający z art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, w ramach którego budownictwo mieszkaniowe wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegało opodatkowaniu obniżoną stawką w wysokości 7% VAT.

Aktualnie, obniżoną stawkę w wysokości 8% VAT stosuje się do czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, wykonywanych w obiektach budowlanych lub w ich częściach zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym oraz do robót konserwacyjnych zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 2, pkt 3 ww. rozporządzenia. Natomiast infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu opodatkowana jest podstawową stawką podatku w wysokości 23% VAT.

Dokonując analizy powyższych przepisów, należy wskazać, iż przystępując do Unii Europejskiej Polska w Traktacie akcesyjnym na okres przejściowy uzyskała odstępstwa od zasad określonych w art. 12 ust. 3 lit. a) VI Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku - 77/338/EWG (Dz. U. L 145/1 z 13 czerwca 1977 r. ze zm., dalej „VI Dyrektywa”). Zgodnie bowiem z załącznikiem XII pkt 1 Traktatu podpisanego w Atenach 16 kwietnia 2003 r. pomiędzy Państwami Członkowskimi a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii i Republiką Słowacką o przystąpieniu tych państw do Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864), w drodze odstępstwa od artykułu 12 ust. 3 lit. a) VI Dyrektywy, tj. od zasady stosowania stawki podstawowej, Polska mogła utrzymać do dnia 31 grudnia 2007 r. obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej, nie mniejszą niż 7%, na dostawę usług budowy, remontu i modernizacji budynków mieszkalnych, nieświadczonych w ramach programu o charakterze socjalnym, z wyłączeniem materiałów budowlanych oraz na dostawę budynków mieszkalnych przed pierwszym zasiedleniem, w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. a) VI Dyrektywy. Przepis ten zezwalał więc Polsce w okresie przejściowym na utrzymanie obniżonej stawki podatku w dwóch przypadkach: 1) na dostawę usług budowy, remontu i modernizacji budynków mieszkalnych w przypadku, gdy usługi te nie były świadczone w ramach programu o charakterze socjalnym (obniżona stawka podatku nie obejmowała przy tym materiałów budowlanych), 2) na dostawę budynków mieszkalnych lub części budynków mieszkalnych przed pierwszym zasiedleniem.

Korzystając z uzyskanego odstępstwa, w art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy postanowiono, że w okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2007 r. stosuje się stawkę w wysokości 7 % w odniesieniu do robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą.

Z dniem 31 grudnia 2007 r. skończył się, wynegocjowany przez Polskę przed akcesją, okres przejściowy na stosowanie 7% stawki VAT do robót budowlano-montażowych, remontów i konserwacji związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą oraz obiektów budownictwa mieszkaniowego i ich części. Od 1 stycznia 2008 r. Polska została zobowiązana do zastosowania w regulacjach krajowych, dotyczących opodatkowania budownictwa mieszkaniowego, unormowań wynikających z Dyrektywy 2006/112/ WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006 s. 1, z późn. zm.), która zastąpiła VI Dyrektywę VAT. Unormowania zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE umożliwiają wprowadzenie obniżonej stawki podatku od towarów i usług jedynie do dostawy, budowy, remontu lub przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej (poz. 10 do zał. III do Dyrektywy 112).

W celu zatem utrzymania od 1 stycznia 2008 r. stawki 7% w budownictwie mieszkaniowym, w ustawie z 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz. U. Nr 177 poz. 1468 ze zm.) ustanowione zostały przepisy art. 41 ust. 12 – 12c ustawy, dotyczące budownictwa społecznego, umożliwiające stosowanie stawki obniżonej do dostawy, budowy, remontu i przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej.

Z analizy przepisów art. 41 ust. 12 – 12c ustawy niewątpliwie wynika, że nie obejmują one swoją treścią robót dotyczących infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu w rozumieniu art. 146 ust. 3 ustawy, skoro odnoszą się one do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy jedynie obiektów budowlanych (ich części), w rozumieniu art. 41 ust. 12a, z jednoczesnym wyłączeniem przedmiotowym części tych obiektów, określonym w art. 41 ust. 12b ustawy.

W dniu 4 grudnia 2007 r. Polska uzyskała zgodę Rady Europy na przedłużenie do końca 2010 r. stosowania preferencyjnej stawki (7%) podatku VAT w budownictwie mieszkaniowym, w zakresie wykraczającym poza możliwość stosowania stawki obniżonej do dostawy, budowy, remontu i przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej, przyjętej w ustawie w ramach jej nowelizacji z 19 października 2007 r. (art. 41 ust. 12 – 12c ustawy).

Ustalenia te znalazły konkretyzację w Dyrektywie Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniającej Dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 346/13).

Uwzględniając powołane przepisy, od dnia 1 stycznia 2011 r. ustawodawca przewidział możliwość zastosowania preferencyjnej 8% stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do wyszczególnionych w ustawie i przepisach wykonawczych usług budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji przebudowy obiektów budowlanych lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Z treści znowelizowanych przepisów wynika więc, że preferencyjna, 8% stawka podatku nie dotyczy budowy, remontów i konserwacji wykonywanych poza obiektem budowlanym, a więc poza bryłą budynku będącego obiektem budownictwa mieszkaniowego, a także obiektów infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu.

Ponadto, należy uwzględnić fakt, że ustawodawca w art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy, definiując zakres korzystających z obniżonej stawki podatku prac budowlanych, wskazał, że stawką tą są objęte roboty budowlano-montażowe oraz remonty i roboty konserwacyjne związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, i tym samym dokonał, w sposób jednoznaczny, rozróżnienia robót związanych z budownictwem mieszkaniowym od robót związanych z infrastrukturą towarzyszącą temu budownictwu.

Zatem obniżoną stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się do czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, wykonywanych w obiektach budowlanych lub w ich częściach zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym oraz do robót konserwacyjnych zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 2, pkt 3 ww. rozporządzenia. Natomiast infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu opodatkowana jest podstawową stawką podatku w wysokości 23% VAT.

Z analizy powyższych przepisów, a w szczególności art. 146 ust. 3 pkt 1 ustawy, który w dalszym ciągu pozostaje w obrocie prawnym, wynika, że kolektory słoneczne montowane na powierzchni gruntu stanowiące zewnętrzny w stosunku do budynku element, należy zaliczyć do infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, w rozumieniu powyższego przepisu.

Zatem stwierdzić należy, iż montaż kolektorów słonecznych na powierzchni gruntu odbywa się na zewnątrz budynku i stanowi infrastrukturę towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu, o której mowa w art. 146 ustawy, dla której obecnie nie ma zastosowania preferencyjna 8%-stawka podatku od towarów i usług.

Podnieść ponadto należy, że konieczność ścisłego interpretowania przepisów dot. obniżonej stawki VAT w zakresie budownictwa mieszkaniowego wskazuje także art. 41 ust. 12c ustawy, stanowiący, że w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b, obniżoną stawkę podatku stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej. Obrazuje to, że w takim w przypadku, w sytuacji gdy dane roboty budowlane (dostawa), mimo nawet swojej jednorodności, dotyczą tego rodzaju ponadnormatywnego obiektu budownictwa mieszkaniowego, obliuguje to podatników do określania podstawy opodatkowania oraz stawki podatku (podstawowej i obniżonej) z uwzględnieniem ustalonej powyżej proporcji.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, iż inwestycja będzie dotyczyła montażu instalacji solarnych na domach prywatnych jednorodzinnych lub konstrukcjach wolnostojących.



Biorąc pod uwagę powołane wyżej przepisy oraz przedstawiony opis zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, iż roboty budowlane polegające na montażu kolektorów słonecznych na dachach czy elewacjach budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia nie przekracza 300 m<sup>2</sup>, w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, to zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

Natomiast, w sytuacji montażu kolektorów słonecznych na dachach czy elewacjach budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia przekracza 300 m<sup>2</sup>, 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. W stosunku do pozostałej części powierzchni budynku, tj. części przekraczającej udział powierzchni użytkowej kwalifikującej się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej, dla montażu kolektorów słonecznych należy zastosować opodatkowanie 23% stawką, stosownie do art. 41 ust. 12c ustawy.

Jednocześnie wskazać należy, iż montaż kolektorów słonecznych na fundamentach obok budynków (konstrukcjach wolnostojących) związany z budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi, podlega opodatkowaniu w całości stawką 23%, jako usługi związane z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu, o których mowa w art. 146 ust. 3 ustawy, bez względu na powierzchnię użytkową budynków mieszkalnych jednorodzinnych i lokali mieszkalnych.

Oceniając całościowo stanowisko Wnioskodawcy w zakresie stawki podatku VAT dla usług montażu kolektorów słonecznych, należało uznać je za nieprawidłowe.

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

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie wynikające z opisu sprawy i własnego stanowiska, które nie zostały objęte pytaniem - nie mogą być zgodnie z art. 14b § 1 oraz art. 14f § 2 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany z przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Podkreślenia wymaga, iż interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan 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 stanu faktycznego udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Niniejszą interpretacją załatwiono wniosek w części dotyczącej obowiązku opodatkowania podatkiem VAT wpłat mieszkańców stanowiących udział w projekcie oraz stawek opodatkowania. Wniosek w pozostałym zakresie został załatwiony odrębnym rozstrzygnięciem.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, ul. Prosta 10, 25-366 Kielce po uprzednim wezwaniu 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 2012 r., poz. 270, z późn. zm.). 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).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Łodzi, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

Z up. Dyrektora  
Izby Skarbowej w Łodzi  
Wicedyrektor  
*Sławomir Cwiek*

Otrzymują:

1. adresat
2. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Busku – Zdroju (wersja elektroniczna)
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach (wersja elektroniczna)
4. aa

**Za zgodność z oryginałem**



Z up. BURMISTRZA

*mgr Maciej Renda*  
Burmistrz Miasta i Gminy