



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0113-KDIPT1-2.4012.791.2017.1.WL

Gmina Krzczonów
ul. Spokojna 7
23-110 Krzczonów
NIP 7132879949

Reprezentowana przez:
Pełnomocnika
Pana Przemysława Włodarczyka
KWK Legal Przemysław Włodarczyk
Kancelaria Doradcy Podatkowego
ul. Wilsona 7/7
43-300 Bielsko-Biała

Adres elektroniczny ePUAP:
/pwłodarczyk_kwklegal/domyslna

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 2 listopada 2017 r. (data wpływu 9 listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie podstawy opodatkowania usług wykonywanych na rzecz mieszkańców przez Gminę – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 9 listopada 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie podstawy opodatkowania usług wykonywanych na rzecz mieszkańców przez Gminę.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Krzczonów jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku VAT. Gmina realizuje projekt pn. „Energia ze źródeł odnawialnych = czyste powietrze w Gminie Krzczonów”, współfinansowany ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

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

www.kis.gov.pl
e-PUAP: /KIS/wnioski
REGON: 366063511 e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

na lata 2014-2020, Działanie 4.1. Wsparcie wykorzystania OZE (Odnawialnych źródeł energii). Ubiegając się o dofinansowanie, Gmina nie wskazała podatku naliczonego od wydatków na przedmiotową inwestycję jako wydatku kwalifikowanego w ramach niniejszego projektu.

W ramach projektu, Gmina zawarła z mieszkańcami umowy oraz zawrze aneksy porządkujące (zwane dalej łącznie umową o wzajemnych zobowiązaniach), które wspólnie będą stanowiły, że w zamian za odpłatnością ze strony mieszkańca na rzecz Gminy, Gmina wykona montaż i podpięcie Instalacji na/w budynkach mieszkańców Gminy oraz gruncie poszczególnych nieruchomości, w skład których będą wchodziły kolektory słoneczne, urządzenia do produkcji energii elektrycznej złożone z ogniw fotowoltaicznych i piece c.o. na biomase; udostępni zamontowaną instalację na rzecz mieszkańców a także przeniesie prawa do własności na rzecz mieszkańców po upływie określonego czasu (po okresie trwałości projektu).

Gmina w ramach realizacji przedmiotowej umowy zabezpieczy rzeczową i finansową realizację projektu, na którą składa się wyłonienie wykonawcy instalacji oraz nadzoru inwestorskiego zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, ustalenie harmonogramu montażu instalacji, sprawowanie bieżącego nadzoru nad przebiegiem prac, przeprowadzenie odbiorów końcowych oraz rozliczenie finansowe Projektu.

Udzielając dofinansowania na rzecz Gminy Instytucja Zarządzająca przeznacza dotację na całość kosztów projektu, pod nazwą „Energia ze źródeł odnawialnych = czyste powietrze w Gminie Krzczonów”, w ramach których mieszczą się n/w kategorie projektu (w których zawarte są także koszty ogólne projektu):

- a) Studium wykonalności;
- b) Dokumentacja techniczna (projektowa-grupowa);
- c) Roboty budowlane – montaż kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych;
- d) Wdrożenie inteligentnego systemu zarządzania energią połączonego z portalem internetowym i serwisem online dla klientów końcowych – aplikacji na urządzenia mobilne – narzędzie ICT w celu wdrożenia i promocji rozwiązań, usług i produktów czystej energii, w tym promocji lokalizowania produktów czystej energii na obszarach peryferyjnych celem edukacji energetycznej i ekologicznej mieszkańców oraz podniesienia ich świadomości o OZE;
- e) Promocja projektu poprzez artykuł prasowy oraz tablicę pamiątkową informującą o dofinansowaniu, i naklejkach zamieszczanych na urządzeniach, informujących o dofinansowaniu UE;
- f) Nadzór inwestorski (inspektor nadzoru);
- g) Zarządzanie projektem;
- h) Doradztwo w zakresie zamówień publicznych.

Udzielenie dotacji nie jest w żaden sposób powiązane z odpłatnością dokonywaną przez mieszkańców na rzecz Gminy. Dotacja przeznaczona jest jedynie na pokrycie wydatków kwalifikowanych do programu, zaś do dyskrecjonalnej decyzji Gminy należy czy część kosztów zostanie poniesiona przez mieszkańców, z kredytu czy też ze środków własnych. Przedmiotowa dotacja jest dotacją kosztową do kosztu budowy instalacji, którego Gmina jest właścicielem przez okres trwałości projektu. Warunki rozliczenia dotacji oraz wysokość dofinansowania w żaden sposób nie są uzależnione od sposobu finansowania wkładu własnego jak i od tego jaki będzie los prawny instalacji po okresie trwałości projektu (w ramach dofinansowania Gmina mogłaby zaciągnąć kredyt na pokrycie niedofinansowanych wydatków kwalifikowanych albo pozostać właścicielem instalacji nie

przenosząc praw do rozporządzania instalacjami na rzecz mieszkańca). Przedmiotowa dotacja nie jest uzależniona od ceny instalacji zbywanej na rzecz mieszkańca po okresie trwałości projektu (zgodnie z założeniami dotacji, ceny (odpłatności) mogłyby w ogóle nie być, albo odpłatność mogłoby ponieść jedynie niektórzy mieszkańcy oraz w różnych wysokościach).

Wysokość procentowa dofinansowania nie jest bezpośrednio uzależniona od ilości nieruchomości biorących udział w projekcie, gdyż dofinansowywanie zostało przekazane na całość wydatków kwalifikowanych, które będą realizowane w projekcie a nie na poszczególne nieruchomości czy instalacje na tych nieruchomościach. W ramach projektu Gmina ponosić będzie wydatki, które stanowią jej wkład własny (tj. wydatków które nie zostaną pokryte wpłatami mieszkańców), a także wydatki niekwalifikowane dotyczące kosztów ogólnych takich jak koszty dotyczące obsługi prawnej, obsługi podatkowej oraz kosztów poniesionych materiałów biurowych i kosztów eksploatacji sprzętu biurowego.

Instalacje będą montowane na jednorodzinnych budynkach mieszkalnych stanowiących własność prywatną mieszkańców Gminy. W przypadku, gdy wykonanie instalacji w bryle budynku mieszkalnego jest nieuzasadnione lub niemożliwe do zrealizowania, wówczas urządzenia zostaną zamontowane na budynkach gospodarczych lub na konstrukcji umieszczonej na gruncie działek poszczególnych Właścicieli nieruchomości. To przypadki – gdy warunki techniczne budynku (np. zbyt spadzisty lub załamany dach, nieodpowiednie ściany, słabe nasłonecznienie) na to nie pozwalają – moduły będą montowane na nieruchomościach mieszkańców np. na dachu budynku gospodarczego, jednak będą połączone instalacją przesyłową z budynkiem mieszkalnym i będą wykorzystywane tylko i wyłącznie do celów związanych z zaspokajaniem potrzeb bytowych mieszkańców.

Niektóre budynki Właścicieli nieruchomości stanowią budynki mieszkalne jednorodzinne (PKOB 111) o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300 m² zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. W ramach realizacji projektu, może zdarzyć się także sytuacja, gdy budynek na którym realizowana będzie inwestycja, będzie obiektem budowlanym przekraczającym 300 m² i tym samym budynek taki nie będzie zaliczany do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Źródłem finansowania projektu będzie dotacja ze środków europejskich i wkład własny Gminy stanowiący ułamek wartości instalacji (około 15%). Wysokość dofinansowania należnego Gminie ze środków unijnych nie jest uzależniona od wpłat dokonywanych przez mieszkańców. Na pokrycie wkładu własnego w ramach umów, mieszkańcy Gminy (uczestnicy projektu) będą dokonywali wpłat na rzecz Gminy. Wpłaty będą miały charakter obowiązkowy. Realizacja inwestycji na przedmiotowych budynkach prywatnych będzie uzależniona od wpłat dokonywanych przez poszczególnych mieszkańców. W przypadku braku wpłaty mieszkańiec zostanie wykluczony z uczestnictwa w projekcie.

Niedokonanie przez właściciela nieruchomości wpłaty w terminie i wysokości określonej w umowie cywilnoprawnej będzie równoznaczne z rezygnacją z udziału w projekcie i rozwiązaniem umowy. Umowa ulega rozwiązaniu w przypadku nieotrzymania przez Gminę dofinansowania, utraty tytułu prawnego do nieruchomości, nierealizowania przez uczestnika projektu postanowień umowy, w tym niedokonania wpłaty w ustalonej wartości i terminie.

Do sprawowania bieżącego nadzoru upoważniony będzie inspektor nadzoru inwestorskiego. Ostateczny odbiór zostanie przeprowadzony przez inspektora nadzoru inwestorskiego oraz przedstawicieli Gminy Krzczonów.

Równocześnie, to Gmina przez okres trwałości projektu oraz zgodnie z postanowieniami umowy o wzajemnych zobowiązaniach będzie investorem oraz właścicielem instalacji. W tym w szczególności, to Gmina będzie zobowiązana do finansowego rozliczenia projektu oraz dbania o zamontowane instalacje przez okres trwałości projektu, wobec instytucji, która przyznała środki na sfinansowanie realizacji inwestycji. Użytkownik będzie odpowiadać za trwałość instalacji wobec gminy i ponosić koszty jej niewłaściwej eksploatacji oraz ponosić koszty napraw, które nie podlegają gwarancji.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

- 1) Jaka jest podstawa opodatkowania usługi, która będzie wykonywana przez Gminę?

Zdaniem Wnioskodawcy, podstawą opodatkowania, jest kwota należna od mieszkańca Gminy z tytułu umowy o wzajemnych zobowiązaniach, pomniejszona o podatek należny.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5 art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W związku z powyższym w przedmiotowym stanie faktycznym, podstawą opodatkowania dla konkretnej usługi będą stanowiły kwoty należne od mieszkańca, pomniejszone o podatek należny.

Zdaniem Gminy, do podstawy opodatkowania wlicza się wyłącznie takie dotacje, które zostały przeznaczone na dopłatę do ceny towaru lub usługi, a więc mają bezpośredni wpływ na jej wysokość. W sytuacji zatem, gdy podatnik dla konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług otrzymuje od innego podmiotu dofinansowanie, np. w postaci dotacji stanowiącej dopłatę do ceny towaru lub usługi - tego rodzaju dofinansowanie, mające bezwzględny i bezpośredni związek z daną dostawą towaru czy świadczeniem usług, stanowi, obok ceny, uzupełniający ją element podstawy opodatkowania.

Natomiast w przypadku dotacji, których nie da się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a które mają na celu jedynie dofinansowanie ogólnych kosztów programu, np. kosztów realizacji projektów nie będą stanowiły zapłaty w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy, a zatem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W związku z powyższym, stwierdzić należy, iż nie uznaje się za podstawę opodatkowania ogólnej dotacji (subwencji, innej dopłaty o podobnym charakterze) uzyskanej przez podatnika, niezwiązanej bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usług, a więc nie wpływającej na wysokość ceny danej dostawy lub usługi.

Jak wynika z art. 29a ust. 2 ustawy, w przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy

nie ma ceny nabycia - koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. W przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (myśl art. 29a ust. 5 ustawy).

Zgodnie z art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- b) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

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

Aby ustalić, czy dane dotacje (subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze) są czy też nie są opodatkowane istotne są szczegółowe warunki ich przyznawania, które mają na celu określenie celu realizowanego w określonej formie dofinansowania.

Kryterium uznania dotacji za będącą podstawą opodatkowania jest zatem stwierdzenie, że dotacja ma na celu sfinansowanie konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dotacje, których nie da się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy.

Mając na uwadze powyższe, uznać należy, iż włączenie do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze ma miejsce tylko wtedy, gdy jest to dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Do podstawy opodatkowania zaliczane są wyłącznie takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które są bezpośrednio przeznaczone na dofinansowanie konkretnego towaru czy też konkretnego rodzaju usługi. Podstawy opodatkowania nie będzie więc stanowiła ogólna dotacja (subwencja, inna dopłata o podobnym charakterze) uzyskana przez podatnika, niezwiązana bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Natomiast, jeśli podatnik otrzyma dofinansowanie, które będzie związane z dostawą lub świadczeniem usług, jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zaliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W rezultacie, podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług należy zwiększyć tylko o takie dotacje, które w sposób ścisły i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Natomiast, w przypadku gdy taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne - na pokrycie kosztów działalności (czy też kosztów realizacji konkretnego zadania) nie podlega opodatkowaniu.

W celu stwierdzenia czy dana dotacja ma bezpośredni wpływ na cenę dostarczonych towarów lub usług świadczonych przez podatnika konieczne jest przeprowadzenie szczegółowej analizy związku dotacji z ceną. Jak wynika z opisu faktycznego w ramach

realizowanych przez Gminę projektów zostaną dostarczone i zamontowane instalacje, ale w ramach projektów Gmina poniesie także szereg wydatków towarzyszących, związanych z:

- 1) wykonaniem dokumentacji projektowej,
- 2) opracowaniem studium wykonalności,
- 3) montażem systemu elektronicznego do zarządzania energią pochodzącą z OZE (system TIK, który w swoich założeniach będzie m.in. zbierać i przechowywać w centralnej bazie danych informacje o instalacjach OZE, produkcji energii w poszczególnych instalacjach, monitorować pracę instalacji OZE),
- 4) promocją projektów (zostanie utworzona podstrona internetowa promująca odnawialne źródła energii - portal ten będzie wdrażał i promował rozwiązania, usługi i produkty czystej energii a także promował gminę jako ośrodek czystej energii na obszarze peryferyjnym),
- 5) nadzorem inwestorskim,
- 6) zarządzaniem projektami (koszty osobowe),
- 7) monitoringiem i obsługą finansową projektów.

Dotacje definiowane są jako podlegające szczególnym zasadom rozliczania środków z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie ustawy o finansach publicznych, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. W ustawie o finansach publicznych zostały zawarte również definicje trzech rodzajów dotacji: celowych (art. 127), podmiotowych (art. 131) i przedmiotowych (art. 130).

Dotacje podmiotowe obejmują środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej. Jak podkreśla L. Lipiec-Warzecha funkcją dotacji podmiotowej jest zbilansowanie dochodów i wydatków dotowanej jednostki, bez wskazania celu, na który powinny być przeznaczone środki pochodzące z dotacji, pozwala zatem utrzymać sprawność i płynność finansową beneficjenta dotacji. Z tego powodu dotacje podmiotowe nazywane są niekiedy dotacjami ogólnymi.

Dotacje przedmiotowe są to środki przeznaczone na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych. Dotacje przedmiotowe mogą być udzielane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów Unii Europejskiej, z uwzględnieniem równoprawności, dla przedsiębiorców wytwarzających określone rodzaje wyrobów lub świadczących określone rodzaje usług oraz dla podmiotów wykonujących zadania na rzecz rolnictwa.

Stawki dotacji przedmiotowych, szczegółowy sposób i tryb udzielania i rozliczania tych dotacji, w tym formę składania wniosków, informowania o ich przyjęciu lub odrzuceniu, warunki przekazywania i rozliczenia dotacji, a także termin zwrotu dotacji określają przepisy wykonawcze. Należą do nich:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie stawek, szczegółowego sposobu i trybu udzielania i rozliczania dotacji przedmiotowych do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych (Dz.U. Nr 254, poz. 1705);
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 września 2010 r. w sprawie dotacji przedmiotowej do świadczonych usług pocztowych podlegających ustawowemu zwolnieniu z opłat pocztowych (Dz. U. Nr 188, poz. 1262 z późn. zm.);

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 września 2010 r. w sprawie dotacji przedmiotowej do krajowych przewozów pasażerskich (Dz. U. Nr 188, poz. 1261 z późn. zm.);
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 września 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu udzielania i rozliczania dotacji przedmiotowych (Dz. U. Nr 166, poz. 1123), które odnosi się do dotacji udzielanych dla przedsiębiorców wytwarzających określone rodzaje wyrobów lub świadczących określone rodzaje usług;
- rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 18 maja 2010 r. w sprawie stawek dotacji przedmiotowych dla różnych podmiotów wykonujących zadania na rzecz rolnictwa (Dz. U. Nr 91, poz. 595 z późn. zm.).

Dotacje celowe są to środki przeznaczone na:

- finansowanie lub dofinansowanie zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
- finansowanie lub dofinansowanie ustawowo określonych zadań, w tym zadań z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne niż jednostki samorządu terytorialnego,
- finansowanie lub dofinansowanie bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego,
- finansowanie lub dofinansowanie zadań agencji wykonawczych,
- finansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym,
- finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji,
- dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach,
- realizację programów finansowanych z udziałem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (inne niż środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), wydatkowane przez podmioty realizujące te programy, inne niż państwowe jednostki budżetowe,
- realizację projektów pomocy technicznej finansowanych z udziałem środków europejskich i środków przeznaczonych na realizację programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna, o których mowa w rozdziale III rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 (Dz. Urz. UE L 210 z 31.07.2006, str. 1) oraz programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz. Urz. UE L 310 z 09.11.2006, str. 1),
- finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz inne podmioty, ze środków przekazywanych przez agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe oraz inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego,

- realizację programów finansowanych z udziałem środków Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004-2009 oraz Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004-2009,
- współfinansowanie realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- wyprzedzające finansowanie Wspólnej Polityki Rolnej, o którym mowa w odrębnych przepisach, w części podlegającej refundacji ze środków Unii Europejskiej.

Otrzymana dotacja zgodnie z podpisaną umową z instytucją udzielającą dofinansowania jest dotacją celową, czyli przeznaczoną do dofinansowania kosztów realizacji różnego rodzaju inwestycji. Chodzi tutaj przede wszystkim o inwestycje samorządów, będące dofinansowaniem ogólnym pokrywającym koszty realizowanych zadań m.in. wydatków towarzyszących niemających bezpośredniego wpływu na cenę, tj.:

- opracowanie studium wykonalności,
- montażem systemu elektronicznego do zarządzania energią pochodzącą z OZE (system TIK, który w swoich założeniach będzie m.in. zbierać i przechowywać w centralnej bazie danych informacje o instalacjach OZE, produkcji energii w poszczególnych instalacjach, monitorować pracę instalacji OZE). Modemy te zostaną zamontowane wraz z zestawami solarnymi i piecami c.o. w/na budynkach z dostępem do sieci internetowej. W miejscowościach, które nie mają dostępu do sieci internetowej modemy nie będą montowane. Jednakże cena zestawu (z modemem lub bez) nie różni się.
- promocją projektów (zostanie utworzona podstrona internetowa promująca odnawialne źródła energii - portal ten będzie wdrażał i promował rozwiązania, usługi i produkty czystej energii a także promował gminę jako ośrodek czystej energii na obszarze peryferyjnym),
- nadzorem inwestorskim,
- zarządzaniem projektem (koszty osobowe).

Przyznana dotacja nie jest również kalkulowana w oparciu o stawkę jednostkową jak przy dotacjach przedmiotowych przeznaczonych na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów i usług.

Podsumowując, cena za którą ostateczny odbiorca nabędzie Instalacje nie ulegnie zmianie bez względu na to czy wymienione wydatki towarzyszące zostaną pokryte dotacją czy też nie.

W rezultacie, biorąc pod uwagę treść ww. art. 29a ust. 1 ustawy, w rozpatrywanej sprawie należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminy usług będzie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, uiszczanej przez mieszkańca biorącego udział w projekcie zgodnie z zawartą umową. Natomiast środki otrzymane przez Gminę od podmiotu trzeciego na realizację ww. projektów nie podlegają opodatkowaniu.

W związku z powyższym, zdaniem Gminy, otrzymana dotacja z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, Działanie 4.1. nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a podstawę opodatkowania w przedstawionym stanie faktycznym będą stanowiły wyłącznie otrzymane przez Gminę wpłaty na rachunek bankowy z tytułu odpłatności w ramach umowy wzajemnej.

Co istotne, jak zostało przedstawione w stanie faktycznym dotacja udzielona z EFRR ma na celu przeprowadzenie w Gminie całych projektów. Instytucja Zarządzająca dotacją w żaden sposób nie wymaga ani nie weryfikuje odpłatności dokonywanych przez mieszkańców w ramach przedmiotowych projektów, w tym sensie dotacja nie stanowi dopłaty do ceny. Dotacja zostanie przekazana Gminie na budowę instalacji, których Gmina będzie przez 5 lat właścicielem. Fakt, iż część programu zostanie pokryta przez wpłaty mieszkańców pozostaje bez znaczenia w przedmiotowej kwestii, gdyż jest to wynik decyzji Gminy a nie wymogów dotacji. W ramach tego programu, Gmina mogłaby w ogóle nie pobierać opłat od mieszkańców jak i mogłaby pobierać różne opłaty od różnych mieszkańców, gmina mogłaby bowiem realizować program ze środków własnych lub z kredytu.

Zatem w przedmiotowym stanie faktycznym dotacja udzielona z EFRR nie stanowi dopłaty do ceny, po jakiej mieszkańcy nabędą usługę, ale stanowi dofinansowanie do zrealizowania całych programów przez Gminę. Dofinansowanie zostało udzielone po to, aby Gmina wykonała instalacje na danym terenie i była właścicielem instalacji przez minimum 5 lat. W istocie, program EFRR nie wymaga, aby przekazywać instalacje na rzecz mieszkańców w ogóle. W tym zakresie jest to decyzja Gminy w żaden sposób nie związana z otrzymaną dotacją.

W związku z powyższym dotacja nie ma charakteru dopłaty do ceny (finansuje bowiem projekty a nie usługę przekazania instalacji na rzecz mieszkańca) oraz nie ma charakteru bezpośredniego (finansuje bowiem nabycie instalacji przez Gminę a nie przekazanie instalacji na rzecz mieszkańca).

Takie rozumienie dotacji do projektów dotyczących Odnawialnych Źródeł Energii było eksponowane w indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego wydawanych przez w imieniu Ministra Finansów w latach 2012-2016 przez:

- 1) Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP3/4512-504/15-4/MJ z dnia 4 lutego 2016 r.;
- 2) Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. 1462-IPPP2.4512.785.2016.1.AO z dnia 9 grudnia 2016 r.;
- 3) Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. 0461-ITPP1.4512.814.2016.1.MS z dnia 21 grudnia 2016 r.;
- 4) Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP1/4512-370/15-4/ŻR z dnia 3 września 2015 r.;
- 5) Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP1/4512-370/15-5/ŻR z dnia 3 września 2015 r.;
- 6) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/4512-621/15/JJ z dnia 29 września 2015 r.;
- 7) Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu sygn. ILPP1/4512-1-360/15-4/JSK z dnia 5 sierpnia 2015 r.;
- 8) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/4512-207/15/JP z dnia 10 czerwca 2015 r.;
- 9) Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie sygn. IPPP3/4512-62/15-2/KT z dnia 15 kwietnia 2015 r.;
- 10) Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy sygn. ITPP2/4512-122/12/RS z dnia 10 kwietnia 2015 r.;
- 11) Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy sygn. ITPP2/443-98/14/EB z dnia 27 marca 2014 r.;

- 12) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP1/443-149/13/AW z dnia 3 czerwca 2013 r.;
- 13) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-536/13/EJ z dnia 31 lipca 2013 r.;
- 14) Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie sygn. IPPP1/443-955/13-4/MPE z dnia 17 grudnia 2013 r.;
- 15) Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy sygn. ITPP1/443-895/13/DM z dnia 4 grudnia 2013 r.;
- 16) Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy sygn. ITPP2/443-889/13/AW z dnia 22 listopada 2013 r.;
- 17) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-911/13/UH z dnia 10 października 2013 r.;
- 18) Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPP1/443-404/13-8/MW z dnia 9 września 2013 r.;
- 19) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-536/13/EJ z dnia 31 lipca 2013 r.;
- 20) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP1/443-149/13/AW z dnia 3 czerwca 2013 r.;
- 21) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-197/12/BW z dnia 30 maja 2012 r.;
- 22) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-717/12/BW z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 23) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-706/12/BW z dnia 20 sierpnia 2012 r.;
- 24) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-724/12/RSZ z dnia 20 sierpnia 2012 r.;
- 25) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-714/12/BW z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 26) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-711/12/BW z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 27) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-727/12/RSZ z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 28) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-721/12/RSZ z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 29) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-707/12/RSZ z dnia 21 sierpnia 2012 r.;
- 30) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-734/12/AB z dnia 22 sierpnia 2012 r.;
- 31) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-730/12/JP z dnia 28 sierpnia 2012 r.;
- 32) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP1/443-522/12/BM z dnia 28 sierpnia 2012 r.;
- 33) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP1/443-506/12/ALZ dnia 24 sierpnia 2012 r.;
- 34) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-736/12/AM z dnia 24 sierpnia 2012 r.;
- 35) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-739/12/AM z dnia 23 sierpnia 2012 r.;
- 36) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/443-731/12/AB z dnia 23 sierpnia 2012 r.;

- 37) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-508/12/KG z dnia 28 sierpnia 2012 r.;
- 38) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-536/12/MN z dnia 28 sierpnia 2012 r.;
- 39) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-498/12/EJ z dnia 29 sierpnia 2012 r.;
- 40) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-517/12/JP z dnia 4 września 2012 r.;
- 41) Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP3/443-582/12/UH z dnia 14 września 2012 r.

Powyższe stanowisko zostało również potwierdzone w następujących wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego:

- I FSK 810/14 - Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2015 r.;
- I FSK 157/14 - Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r.;
- I FSK 821/13 - Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2015 r.;
- I FSK 575/13 - Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r.;
- I FSK 176/13 - Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2014 r.

Ponadto, dnia 5 stycznia 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wydał wyrok (I SA/Wr 1120/16), w którym podzielił stanowisko Gminy, mówiące, iż otrzymana przez nią dotacja nie powinna podlegać opodatkowaniu, gdyż jest dotacją celową przeznaczoną na sfinansowanie kosztów realizacji zadań i nie wpływa na cenę usługi, a zatem nie stanowi dopłaty do ceny usługi, w związku z czym, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zarówno stan faktyczny, jak i argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu wyroku, są aplikowalne do stanu faktycznego przedstawionego w niniejszym wniosku przez Gminę Krzczonów.

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

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

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

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

W myśl art. 5a ww. ustawy towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów i usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki

organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

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

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

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy 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.

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

Pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy, rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

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

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006 s. 1, z późn. zm.), zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

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

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

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1875, z późn. zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Analiza przedstawionych okoliczności sprawy oraz treści przywołanych przepisów prawa prowadzi do stwierdzenia, że w rozpatrywanej sprawie będą występowały skonkretyzowane świadczenia, które będą wykonane między dwiema stronami umowy, tj. między Gminą (która zobowiązała się do montażu instalacji na/w budynkach mieszkańców Gminy w skład których będą wchodziły: kolektory słoneczne, urządzenia do produkcji energii elektrycznej złożone z ogniw fotowoltaicznych i piece c.o. na biomasę), a właścicielami nieruchomości, którzy zobowiązali się do wniesienia wkładu do przedmiotowego projektu.

Wobec powyższego wystąpi bezpośredni związek (ekwiwalentność) pomiędzy świadczeniem Gminy, a płatnościami wnoszonymi przez ww. właścicieli. Z uwagi na zaistnienie bezpośredniego związku pomiędzy otrzymanymi wpłatami, a zindywidualizowanymi świadczeniami na rzecz właścicieli nieruchomości należy stwierdzić, że usługi, które wykona Gmina w zamian za otrzymane wpłaty od mieszkańców, stanowią czynności podlegające opodatkowaniu, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

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

Według art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy, 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.

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

Jak wynika z treści art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać

z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

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

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

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

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

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

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

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

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

Przepis art. 29a ust. 1 ustawy jest odpowiednikiem art. 73 ww. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L Nr 347, str. 1, z późn. zm.), zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

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

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

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

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

W wyroku C-353/00 Trybunał wyraził pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie spełnia takiego warunku, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy

publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej. Orzeczenie to dotyczyło dopłat wypłacanych firmie zajmującej się usługami związanymi z doradztwem w dziedzinie energetyki.

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

Tego rodzaju dotacje występowały w przypadku KNW. Istniał bezpośredni związek pomiędzy usługami podatnika a otrzymywanymi dotacjami (dotacje były korelatem usług i wypłacano je tylko w razie ich świadczenia; również kwotowo zależały od liczby usług). Wpływ na cenę również był oczywisty: ostateczny odbiorca nie musiał płacić za usługę właśnie z powodu pokrycia jej dotacją. Mimo, że dotacje oczywiście wpływały na działalność przedsiębiorstwa i w sensie ekonomicznym pokrywały część kosztów jego funkcjonowania, przede wszystkim były one związane z ceną. Dlatego też nie można było ich traktować jako pozostających poza podatkiem VAT.

Jeżeli otrzymana dotacja jest w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną danego świadczenia (tj. świadczenie dzięki dotacji ma cenę niższą o konkretną kwotę lub świadczeniobiorca otrzymuje je za darmo), taka dotacja podlega VAT. Jeżeli natomiast związek tego rodzaju nie występuje i równocześnie dotacja nie jest elementem wynagrodzenia związanego z danymi dostawami towarów lub usług, wówczas można – i należy – potraktować ją jako płatność niepodlegającą podatkowi VAT.

Z art. 29a ust. 1 ustawy 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.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której wystąpią skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie.

W opinii tut. Organu przekazane dla Wnioskodawcy środki finansowe z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 na realizację ww. projektu należy uznać za środki otrzymane od osoby trzeciej (dotacje, subwencje, lub dopłaty o podobnym charakterze), które mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę ww. usług. Należy bowiem zauważyć, że okoliczności sprawy nie potwierdzają, iż otrzymane przez Gminę środki zostaną przeznaczone na ogólną działalność Wnioskodawcy, lecz będą mogły zostać wykorzystane tylko i wyłącznie na określone działanie, tj. na wykonanie konkretnej instalacji na/w konkretnym budynku mieszkańca. Jak wynika z opisu sprawy środki te będą wykorzystane na określone działanie związane z realizacją projektu m.in.

- a) Studium wykonalności;

- b) Dokumentacja techniczna (projektowa-grupowa);
- c) Roboty budowlane – montaż kolektorów słonecznych na budynkach prywatnych;
- d) Wdrożenie inteligentnego systemu zarządzania energią połączonego z portalem internetowym i serwisem online dla klientów końcowych – aplikacji na urządzenia mobilne – narzędzie ICT w celu wdrożenia i promocji rozwiązań, usług i produktów czystej energii, w tym promocji lokalizowania produktów czystej energii na obszarach peryferyjnych celem edukacji energetycznej i ekologicznej mieszkańców oraz podniesienia ich świadomości o OZE;
- e) Promocja projektu poprzez artykuł prasowy oraz tablicę pamiątkową informującą o dofinansowaniu, i naklejkach zamieszczanych na urządzeniach, informujących o dofinansowaniu UE;
- f) Nadzór inwestorski (inspektor nadzoru);
- g) Zarządzanie projektem;
- h) Doradztwo w zakresie zamówień publicznych.

W świetle powyższego, należy uznać, iż kwota obowiązkowej wpłaty ostatecznego odbiorcy świadczenia tj. mieszkańca z tytułu realizacji montażu instalacji, w skład których będą wchodziły: kolektory słoneczne, urządzenia do produkcji energii elektrycznej złożone z ogniw fotowoltaicznych i piece c.o. na biomasę, z uwagi na przyznane dofinansowanie, będzie niższa od kwoty, jaką Wnioskodawca musiałby żądać od mieszkańca, gdyby przedmiotowego dofinansowania nie było. Nadto, jakkolwiek Wnioskodawca wskazał, iż wysokość dofinansowania należnego Gminie ze środków unijnych nie jest uzależniona od faktu występowania wpłat dokonywanych przez mieszkańców, to jednak wysokość wpłat jest uzależniona od otrzymanego dofinansowania. Zatem, na wysokość otrzymanej od mieszkańca wpłaty ma bezpośredni wpływ otrzymana dotacja.

Tym samym uwzględniając w rozpatrywanej sprawie treść ww. art. 29a ust. 1 ustawy, należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez Gminę usług montażu ww. instalacji jest nie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, którą uiszcza mieszkaniowiec 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, pomniejszona o kwotę podatku należnego.

W przedmiotowej sprawie otrzymane przez Gminę dofinansowanie z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020 na realizację ww. projektu pn. „Energia ze źródeł odnawialnych = czyste powietrze w Gminie Krzczonów” ma bezpośredni wpływ na kwotę należną (cenę) z tytułu świadczenia usług, a zatem stanowi zapłatę otrzymaną od osoby trzeciej. W konsekwencji ww. dofinansowanie stanowi podstawę opodatkowania w myśl art. 29a ust. 1 z uwzględnieniem art. 29a ust. 6 ustawy, i co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Natomiast odnośnie włączenia do podstawy opodatkowania wkładu własnego Gminy na realizację projektu zauważyć należy, iż stosownie do ww. art. 29a ust. 1 ustawy, do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług wlicza się tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na kwotę należną (cenę) z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Podstawę opodatkowania podatkiem VAT stanowią więc kwoty, które usługodawca lub dostawca otrzymał lub ma otrzymać pomniejszone o kwotę podatku należnego.

Ponadto zgodnie z cytowanym na wstępie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług.

Regulowanie przez Gminę zobowiązań wobec wykonawców między innymi ze środków własnych stanowiących wkład własny Wnioskodawcy wniesiony w realizację opisanego we wniosku projektu nie wypełnia dyspozycji ww. art. 5 ustawy. Nie dochodzi bowiem w tej sytuacji po stronie Zainteresowanego do odpłatnej dostawy towaru lub odpłatnego świadczenia usług. Tym samym wkład własny Gminy w realizację projektu nie stanowi po stronie Wnioskodawcy podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy.

Reasumując, podstawą opodatkowania dla świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców usług montażu instalacji jest nie tylko kwota należna, w postaci wpłat, którą uiszcza 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 dofinansują one cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług, pomniejszone o kwotę podatku należnego.

W świetle powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

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

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

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

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

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

Ponadto wskazać należy, iż interpretacje rozbieżne bądź wątpliwe mogą być poddane weryfikacji w trybie art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oznacza to, że interpretacje indywidualne wydawane przez upoważniony do tego organ w tym także powołane przez Wnioskodawcę na poparcie własnego stanowiska interpretacje indywidualne, każdorazowo podlegają analizie i weryfikacji, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zmienić nieprawidłową interpretację indywidualną.

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

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

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego

Sądu Administracyjnego w Lublinie, ul. M.C. Skłodowskiej 40, 20-029 Lublin, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

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

z up. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
SŁAWOMIR ĆWIEK
Z-ca Dyrektora
kierujący Delegaturą w Piotrkowie Trybunalskim

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

Otrzymują:

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