

06.06.2018

Leszno, dnia 06 czerwca 2018 r.



DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ

Zał. 

FN  
06.06.2018 ✓  
KIEROWNIK REFERATU  
Renata Wojtuszek

0112-KDIL2-3.4012.247.2018.2.WB

07/06/2018 08:07  
DK.3092.2018



6pFD2B7Rs

Gmina Miasto Augustów  
ul. 3 Maja 60  
16-300 Augustów  
NIP 8461529116

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 30 marca 2018 r. (data wpływu 30 marca 2018 r.), uzupełnionym pismami: z dnia 15 maja 2018 r. (data wpływu 16 maja 2018 r.) oraz z dnia 28 maja 2018 r. (data wpływu 30 maja 2018 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług m.in. w zakresie stwierdzenia, czy otrzymane przez Gminę dofinansowanie na realizację zadania pn.: „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej określenia stawki podatku dla otrzymanej dotacji (pytanie oznaczone we wniosku nr 4) – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 30 marca 2018 r. złożono do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług m.in. w zakresie stwierdzenia, czy otrzymane przez Gminę dofinansowanie na realizację zadania pn.: „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej określenia stawki podatku dla otrzymanej dotacji (pytanie oznaczone we wniosku nr 4). Wniosek uzupełniono w dniu 16 maja 2018 r. o doprecyzowanie opisu sprawy oraz w dniu 30 maja 2018 r. o przedstawienie własnego stanowiska w sprawie, w części dotyczącej stawki podatku dla otrzymanej dotacji.

#### We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Gmina Miasto Augustów jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i składa deklaracje VAT-7. Gmina jest podmiotem prawa publicznego o charakterze określonym przepisami ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym.

Gmina Miasto Augustów zamierza realizować projekt „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa”, na który złożyła wniosek o dofinansowanie w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020 Priorytet V. Gospodarka niskoemisyjna. Działanie 5.4.1 Strategii niskoemisyjne z wyłączeniem BOF.



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 65 619 89 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

| REGON: 366063511 e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

Projekt swoim zakresem będzie obejmował zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii ciepłej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) – sklasyfikowane jako świadczenie usług w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; klasyfikacja statystyczna czynności PKWiU 43.22.12.0 roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych), oraz budowę systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń.

Głównym celem projektu jest ograniczenie zanieczyszczenia powietrza poprzez modernizację indywidualnych źródeł ciepła (montaż kotłów na biomasę, paliwa gazowe, olejowe) na terenie Miasta Augustów. Do celów szczegółowych można zaliczyć:

- zwiększenie ilości nowych ekologicznych jednostek wytwarzania energii ciepłej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe);
- zmniejszenie emisji CO<sub>2</sub> i innych gazów cieplarnianych do atmosfery;
- zwiększenie ilości gospodarstw domowych, w których zmodernizowano indywidualne źródła energii ciepłej;
- zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii w ogólnym bilansie energetycznym województwa podlaskiego;
- zwiększenie produkcji energii ciepłej przez ekologiczne instalacje na terenie Miasta;
- zwiększenie świadomości społeczeństwa na temat ekologicznych źródeł energii.

Elementem uzupełniającym realizację projektu w zakresie modernizacji indywidualnych źródeł ciepła, będzie montaż systemu pomiaru zanieczyszczeń (takich jak pył PM 10 i benzo(alfa)piren) oraz system informowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń.

System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla. Osiągnięcie założonych celów projektu przyniesie szereg korzyści społeczno-gospodarczych dla Miasta i jego mieszkańców.

W projekcie będą mogły wziąć udział osoby fizyczne posiadające prawo do dysponowania budynkiem mieszkalnym położonym w granicach administracyjnych Augustowa i prawo do dysponowania zgłoszoną nieruchomością zarówno w okresie realizacji, jak i trwałości projektu, tj. w okresie 5 lat od daty płatności końcowej. Zamontowane instalacje przez okres 5 lat od daty płatności końcowej stanowiąc będą własność Gminy Miasta Augustów i przez ten czas zostaną użyczone do bezpłatnego użytkowania właścicielom nieruchomości. Po upływie 5 lat prawo własności zostanie przeniesione na Beneficjenta ostatecznego (mieszkańca). Zakupiona stacja pomiaru zanieczyszczeń będzie stanowiła własność Miasta. Inwestycja będzie realizowana z dofinansowaniem 65% wydatków kwalifikowalnych, podatek VAT w przypadku budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń będzie wydatkiem kwalifikowalnym, w pozostałym zakresie będzie wydatkiem niekwalifikowalnym. Wysokość otrzymanego dofinansowania jest uzależniona od ilości nieruchomości biorących udział w projekcie. Faktury dokumentujące zakup towarów i usług związanych z realizacją projektu „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” będą wystawiane na Gminę Miasto Augustów, NIP 8461529116, REGON 790670817 (odbiorca: Urząd Miejski).

Realizacja przedmiotowego projektu jest uzależniona od otrzymania dofinansowania, w sytuacji nieotrzymania dofinansowania projekt w ogóle nie będzie realizowany. Oprócz wydatków związanych z zakupem i montażem niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii ciepłej, budową systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. Miasto poniosło wydatki na wykonanie dokumentacji

przygotowawczej (między innymi: studium wykonalności, oceny oddziaływania na środowisko, wyciąg z dokumentacji technicznej), oraz przeprowadzenie audytów uproszczonych. Wkład mieszkańców będzie dotyczył wydatków związanych z zakupem i montażem niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej i będzie stanowił ok. 33% wydatków ogółem projektu. Pozostała część wydatków zostanie poniesiona przez Miasto Augustów.

Otrzymane dofinansowanie nie będzie przeznaczone na dopłaty do ceny zakupu i montażu niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej (dostawy i wymiany pieców dla każdego mieszkańca), będzie to dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie wszystkich kosztów związanych z realizacją projektu.

Pomiędzy Gminą Miastem Augustów, a osobami fizycznymi zostaną zawarte umowy cywilnoprawne w sprawie realizacji projektu, z których będzie wynikało, że właściciel wniesie ww. wkład wraz z podatkiem VAT należnym (zgodnie z interpretacją Ministerstwa Rozwoju z dnia 30 października 2017 r., nr pisma DKF-IV.7517.142.2017.DK), Miasto docelowo przeznaczy na realizację projektu środki pochodzące z dofinansowania oraz środki własne.

Mieszkańcy zgodnie z treścią umowy oświadczają, że posiadają pełne prawo do dysponowania nieruchomością, na której przewiduje się realizację ww. projektu oraz zobowiązani są do udostępnienia jej do prowadzenia prac związanych z wymianą pieców. Budynki i lokale, w których ma być wykonany montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej (kotłów na biomasę, kotłów gazowych, olejowych) zalicza się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w rozumieniu art. 41 ust. 12a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – czyli budynki mieszkalne, jednorodzinne, sklasyfikowane na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.) w dziale 11 – budynki mieszkalne, symbol PKOB 1110 Budynki mieszkalne jednorodzinne. W dwóch przypadkach instalacje będą montowane na budynkach mieszkalnych przekraczających pow. 300 m<sup>2</sup>. Montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej będzie wykonywany w ramach budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części. Po zakończeniu projektu przez 5-lat piece będą stanowiły własność Miasta, a mieszkańcy będą je bezpłatnie użytkować. Po tym czasie piece zostaną przekazane bezpłatnie właścicielom nieruchomości (za kwotę wniesionego wkładu), którzy to będą ponosili koszty związane z ich utrzymaniem. Miasto po przekazaniu ww. obiektów nie będzie ponosiło żadnych kosztów związanych z ich eksploatacją.

W inwestycji będą uczestniczyć mieszkańcy – osoby fizyczne, poprzez dokonanie określonego w umowie wkładu własnego w II ratach: I przed wyłonieniem wykonawcy, II po przeprowadzeniu procedury przetargowej na zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej z kotłów na biomasę, kotłów gazowych i olejowych. Efekty realizacji projektu będą wykorzystywane do czynności opodatkowanych, za wyjątkiem budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń, który będzie związany z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT.

W piśmie z dnia 15 maja 2018 r. – stanowiącym uzupełnienie wniosku – Wnioskodawca wskazał, że:

1.

Elementem uzupełniającym, realizację projektu w zakresie modernizacji indywidualnych źródeł ciepła, będzie montaż systemu pomiaru zanieczyszczeń (takich jak pył PM 10 i benzo(alfa)piren) oraz system informowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń.

Zakres monitoringu zanieczyszczenia powietrza został wybrany z uwagi na optymalne rozwiązanie techniczno-organizacyjne dla zorganizowania miejskiego systemu monitoringu jakości powietrza, polegającego na:

– badaniu i analizowaniu stanu zanieczyszczenia powietrza,

- raportowaniu i interpretowaniu uzyskanych wyników badań,
- informowaniu społeczeństwa o stanie jakości powietrza,
- prowadzeniu edukacji społeczeństwa,
- promocji przedsięwzięcia.

System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla.

Podstawowym elementem systemu będzie stacja pomiarowa zlokalizowana na terenie miasta Augustów, której wyniki będą prezentowane na stronie internetowej (<http://urząd.augustow.pl/>), gdzie również propagowane będą zachowania ekologiczne. Edukacja i promocja projektu mają zapewnić szeroki dostęp do wiedzy na temat działania systemu, interpretacji jego wyników, przyczyn i skutków powstawania zjawisk smogowych i ich wpływu na życie mieszkańców.

System monitoringu jakości powietrza (oraz przeprowadzenie dodatkowych pomiarów punktowych na terenie miasta) ma również pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących działań na rzecz zapewnienia poprawy jakości powietrza poprzez wskazanie obszarów, gdzie należy skoncentrować podejmowane już działania inwestycyjne. Lokalizacje stanowisk pomiarowych będą zgodne z wymogami rozporządzenia MS z dnia 13 września 2012 r. w sprawie dokonywania oceny poziomów substancji w powietrzu (Dz. U. z 2012 r., poz. 1032), co oznacza m.in., że będą oddalone od przeszkód, tak by zachować niezaburzony dopływ badanego powietrza do urządzenia pomiarowego oraz nie powinny znajdować się w bezpośrednim sąsiedztwie źródeł emisji. Montaż systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania planuje się w strefie ochrony uzdrowiskowej w strefie „A”, na działce nr 10/4 lub 10/5, będącą własnością Wnioskodawcy. Nadzór nad lokalizacjami stanowisk pomiarowych będzie jednym z kluczowych elementów nadzoru nad siecią pomiarową. Lokalizacja punktów pomiarowych wynika z analizy obszaru objętego monitoringiem i uwzględnia obszar miasta oraz obszar napływu zanieczyszczeń powietrza z terenów sąsiadujących.

System pomiarowy umożliwi roczną rejestrację danych dotyczących zanieczyszczeń powietrza opartą o system czujników referencyjnych składający się z co najmniej:

- 2 czujników rejestrujących poziom parametrów pyłów zawieszonych PM 10, PM 2,5 (możliwe jest również zastosowanie jednego miernika mierzącego jednocześnie pyły obu rodzajów),
- 1 pobornika pyłu PM 10 (do wyznaczania poziomu benzo(alfa)pirenu),
- 3 czujników rejestrujących poziomy NO<sub>x</sub>, O<sub>3</sub>, CO (a jeżeli w wyniku przetargu uda się uzyskać korzystne ceny to planowane jest też zastosowanie miernika SO<sub>x</sub>),

a także innych urządzeń związanych z pomiarem zanieczyszczeń niezbędnych do interpretacji wyników oraz późniejszej kalibracji wyników.

Wybudowany system monitoringu będzie w sposób ciągły monitorowany przez zespół posiadający doświadczenie z zakresu badań ochrony, w tym analizy źródeł i zanieczyszczeń środowiska, środowiska. Zespół ten składał się będzie ze specjalistów z Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Środowiska z Białegostoku (poczynione zostały już pewne uzgodnienia odnośnie potencjalnej współpracy samorządu miejskiego z tą instytucją zarówno podczas trwałości projektu jak i po jego zakończeniu), którzy współpracować będą z lokalnym specjalistą z tego zakresu (będzie to przeszkolony pracownik Urzędu Miejskiego w Augustowie lub osoba zatrudniona na zlecenie).

Stacja monitoringu zostanie wyposażona w nowoczesne urządzenia najnowszej generacji o małym zapotrzebowaniu na energię elektryczną. Pomiary będą realizowane dyskretnie w regulowanych odstępach i uśredniane w okresach godzinnych. Zapewni to przedłużenie trwałości modułów pomiarowych i zapewni dłuższy okres zgodności wyników systemu po kalibracji. Stacja monitoringowa posiadać będzie możliwość przesyłania danych do centrali za pomocą co najmniej dwóch systemów radiowych GSM oraz WiFi. Stacja monitoringowa będzie odporna na warunki pogodowe oraz zakłócenia EMI; czujniki pyłów PM 10 i PM 2,5 zapewnią zakres błędu przy zakresie 0-100qg/m<sup>3</sup> nie większy niż ±10qg/m<sup>3</sup>, natomiast dla zakresu błędu

przy zakresie 100-500 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ :  $\pm 10\%$  dla 90% pomiarów. Przy czym niezwykle istotne, obok stosowania odpowiednich urządzeń pomiarowych, jest systemowe zapewnienie ciągłego (najlepiej codziennego) nadzoru nad wynikami wytwarzanymi w ramach takiej sieci. Sieć monitoringowa zostanie wyposażona w sensory umożliwiające detekcję mgły oraz informować będzie mieszkańców w przypadku wykrycia warunków uniemożliwiających wiarygodny pomiar zanieczyszczeń powietrza. Oprócz wyników pomiaru ze stacji planuje się przeprowadzenie również pomiarów punktowych na terenie poszczególnych dzielnic miasta i wykonanie raportu zawierającego szczegółowe zestawienie wyników poszczególnych punktów pomiarowych. Raport powinien wskazać, w których miejscach miasta, problem złej jakości powietrza jest największy, a także wskaże rejony miasta, w których należałoby szczególnie zachęcać mieszkańców do wymiany systemów grzewczych oraz realizacji projektów proekologicznych. System pomiaru zanieczyszczeń umożliwi zastosowanie informacji o stanie jakości powietrza do celów edukacyjnych, informacyjnych i decyzyjnych. W zakres i zadania kampanii informacyjnej wchodzić będą zadania promujące działania proekologiczne, w tym prezentacje systemu na piknikach ekologicznych organizowanych przez Samorząd.

W oparciu o stację monitoringu powietrza i współpracę z Wojewódzkim Inspektoratem Ochrony Środowiska w Białymstoku planowane jest opracowanie w przyszłości aplikacji, która wykorzystując aplikację Głównego Inspektoratu Ochrony Środowiska i dedykowaną stronę internetową: <http://powietrze.gios.gov.pl> umożliwi prezentację szczegółowej analizy jakości powietrza na terenie Miasta Augustowa. W ramach konsultacji z WOS Białystok przed opracowaniem SIWZ na przetarg zostanie też podjęta ostateczna decyzja, czy zakupić stację monitoringu powietrza stacjonarną, czy też mobilną. Ta druga umożliwi przedstawianie jej w rocznych odstępach czasu i badanie jakości powietrza w różnych obszarach miasta o co wnioskuje obecnie mieszkańcy.

2.

Opisany projekt pn. „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” składa się z dwóch niezależnych od siebie zakresów zadań inwestycyjnych, tj.:

- 1) zakupu i montażu niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe);
- 2) budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń.

Realizując projekt Wnioskodawca zamierza przeprowadzić dwa niezależne postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, wyżej wymienionych zadań. Postępowania te będą zawierały różny zakres przedmiotu zamówienia.

3.

System monitorowania nie będzie pozostawał w integralnym związku z wymienianymi u mieszkańców piecami i paleniskami węglowymi, będzie systemem niezależnym.

4.

System pomiaru zanieczyszczeń takich jak pył PM 10 i benzo(alfa)piren jest wyłącznie elementem uzupełniającym projekt. System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla. System nie będzie monitorował wyłącznie budynków, w których realizowane będzie drugie zadanie (montaż kotłów) a całe miasto. Nie będzie zatem budowany i montowany na budynkach mieszkańców, w których zlokalizowane będą nowe piece.

Podstawowym elementem systemu będzie stacja pomiarowa zlokalizowana na terenie miasta Augustów, której wyniki będą prezentowane na stronie internetowej (<http://urząd.augustow.pl/>), gdzie również propagowane będą zachowania ekologiczne. System monitoringu jakości

powietrza (oraz przeprowadzenie dodatkowych pomiarów punktowych na terenie miasta) ma również pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących działań na rzecz zapewnienia poprawy jakości powietrza poprzez wskazanie obszarów, gdzie należy skoncentrować podejmowane już działania inwestycyjne. Montaż systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania planuje się w strefie ochrony uzdrowiskowej w strefie „A”, na działce nr 10/4 lub 10/5, będącej własnością Wnioskodawcy.

5.

Na etapie opracowania Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, do wyceny planowanego do realizacji zakresu rzeczowego zostaną wydzielone odrębne pozycje. Taką pozycją będzie m.in. wycena budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców, do której Wykonawca poda oddzielny koszt realizacji.

**W związku z powyższym opisem zadano m.in. następujące pytanie (oznaczone we wniosku nr 4).**

Czy otrzymane dofinansowanie do realizacji zadania „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” ze środków należy opodatkować podatkiem VAT? Jeśli tak, to według jakiej stawki podatkowej?

**Zdaniem Wnioskodawcy (doprecyzowanym w piśmie z dnia 30 maja 2018 r.),** otrzymane dofinansowanie (dotacja) w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020 Priorytet V. Gospodarka niskoemisyjna. Działanie 5.4.1 Strategie niskoemisyjne z wyłączeniem BOF nie będzie stanowiło podstawy do opodatkowania podatkiem VAT. Dofinansowanie to będzie przeznaczone na sfinansowanie całego zadania inwestycyjnego, a nie tylko na zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej na potrzeby budynków mieszkalnych z terenu Miasta Augustów (zakupi wymianę pieców). Według art. 29a, dotacja ta nie będzie miała bezpośredniego wpływu na cenę towarów dostarczanych lub cenę usług świadczonych przez podatnika. Dotacja ta przyznana będzie na całe zadanie, które będzie finansowane z dotacji, wpłat mieszkańców i środków własnych Miasta. Z dotacji tej będą opłacone wydatki na:

- zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej (zakup i wymiana pieców),
- budowę systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń,
- przygotowanie dokumentacji przygotowawczej (między innymi: studium wykonalności, ocena oddziaływania na środowisko, wyciąg z dokumentacji technicznej),
- przeprowadzenie audytów uproszczonych.

Co do zasady otrzymane dotacje nie stanowią czynności opodatkowanej VAT. „Regulacja art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług daje podstawę do stwierdzenia, iż otrzymana dotacja nie podlega opodatkowaniu od towarów i usług – jeżeli brak jest elementu bezpośredniego związku otrzymanej dotacji z ceną konkretnej, świadczonej usługi (możliwość alokacji w cenie usługi)” (Wyrok Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 czerwca 2016 r., sygn. akt III SA/GI 232/16).

Jeżeli dofinansowanie będzie stanowiło podstawę opodatkowania, to wysokość stawki podatkowej będzie uzależniona od stawki jaką opodatkowana będzie wpłata mieszkańca stanowiąca udział w projekcie, tj. stawką 8% lub 23% w zależności od powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych jak też w zależności od usytuowania montowanych pieców. Według stawki 8%, w przypadku budynków mieszkalnych o powierzchni do 300 m<sup>2</sup>, oraz stawką 8% i podstawową 23% w przypadku budynków mieszkalnych przekraczających 300 m<sup>2</sup> zgodnie

z art. 41 ust. 12c (powierzchnia do 300 m<sup>2</sup> opodatkowana stawką 8%, natomiast pozostała powierzchnia ponad 300 m<sup>2</sup> opodatkowana stawką 23%).

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

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, 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 art. 5a 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 lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Przez sprzedaż, zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy, rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Towarami – w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy – są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Jak stanowi 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 zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

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

W myśl 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, że 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 otrzymany

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.

Nie każda jednak czynność stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT musi być wykonana przez podatnika.

Z treści art. 15 ust. 1 ustawy wynika, że 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.

Działalność gospodarcza – według art. 15 ust. 2 ustawy – 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.

Zgodnie z 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.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r., poz. 994, z późn. zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

W myśl 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 sprawy ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Z powołanych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego nie są podatnikami podatku od towarów i usług w związku z realizacją zadań, które podejmują jako podmioty prawa publicznego, nawet jeśli pobierają z tego tytułu należności, opłaty lub składki. Podmioty te są natomiast podatnikami podatku od towarów i usług w przypadku wykonywanych przez nie czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności: czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku od towarów i usług, a realizowane przez nich odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz, gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

W świetle wskazanych unormowań, jednostki samorządu terytorialnego na gruncie podatku od towarów i usług występować mogą w dwoistym charakterze:



- podmiotów niebędących podatnikami, gdy realizują zadania nałożone na nich odrębnymi przepisami prawa, oraz
- podatników podatku od towarów i usług, gdy wykonują czynności na podstawie umów cywilnoprawnych.

Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności: czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku od towarów i usług, a realizowane przez nie odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

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 itp., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych).

Zatem Gmina, wykonując we własnym imieniu i na własny rachunek czynności spełniające definicję działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 ustawy, działa w charakterze podatnika podatku VAT.

Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że Gmina jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i składa deklaracje VAT-7. Gmina jest podmiotem prawa publicznego o charakterze określonym przepisami ustawy o samorządzie gminnym. Gmina zamierza realizować projekt „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa”, na który złożyła wniosek o dofinansowanie w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa na lata 2014-2020 Priorytet V. Gospodarka niskoemisyjna. Działanie 5.4.1 Strategie niskoemisyjne z wyłączeniem BOF. Projekt swoim zakresem będzie obejmował zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) (– sklasyfikowane jako świadczenie usług w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług; klasyfikacja statystyczna czynności PKWiU 43.22.12.0 roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych), oraz budowę systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. Głównym celem projektu jest ograniczenie zanieczyszczenia powietrza poprzez modernizację indywidualnych źródeł ciepła (montaż kotłów na biomasę, paliwa gazowe, olejowe) na terenie Miasta. Do celów szczegółowych można zaliczyć:

- zwiększenie ilości nowych ekologicznych jednostek wytwarzania energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe);
- zmniejszenie emisji CO<sub>2</sub> i innych gazów cieplarnianych do atmosfery;
- zwiększenie ilości gospodarstw domowych, w których zmodernizowano indywidualne źródła energii cieplnej;
- zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii w ogólnym bilansie energetycznym województwa podlaskiego;
- zwiększenie produkcji energii cieplnej przez ekologiczne instalacje na terenie Miasta;
- zwiększenie świadomości społeczeństwa na temat ekologicznych źródeł energii.

Elementem uzupełniającym realizację projektu w zakresie modernizacji indywidualnych źródeł ciepła, będzie montaż systemu pomiaru zanieczyszczeń (takich jak pył PM10 i benzo(a)piren) oraz system informowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla. Osiągnięcie

zalożonych celów projektu przyniesie szereg korzyści społeczno-gospodarczych dla Miasta i jego mieszkańców. W projekcie będą mogły wziąć udział osoby fizyczne posiadające prawo do dysponowania budynkiem mieszkalnym położonym w granicach administracyjnych Miasta i prawo do dysponowania zgłoszoną nieruchomością zarówno w okresie realizacji, jak i trwałości projektu, tj. w okresie 5 lat od daty płatności końcowej. Zamontowane instalacje przez okres 5 lat od daty płatności końcowej stanowiąc będą własność Gminy Miasta i przez ten czas zostaną użyczone do bezpłatnego użytkowania właścicielom nieruchomości. Po upływie 5 lat prawo własności zostanie przeniesione na Beneficjenta ostatecznego (mieszkańca). Zakupiona stacja pomiaru zanieczyszczeń będzie stanowiła własność Miasta. Inwestycja będzie realizowana z dofinansowaniem 65% wydatków kwalifikowalnych, podatek VAT w przypadku budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń będzie wydatkiem kwalifikowalnym, w pozostałym zakresie będzie wydatkiem niekwalifikowalnym. Wysokość otrzymanego dofinansowania jest uzależniona od ilości nieruchomości biorących udział w projekcie. Faktury dokumentujące zakup towarów i usług związanych z realizacją projektu będą wystawiane na Gminę Miasto. Realizacja przedmiotowego projektu jest uzależniona od otrzymania dofinansowania, w sytuacji nieotrzymania dofinansowania projekt w ogóle nie będzie realizowany. Oprócz wydatków związanych z zakupem i montażem niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej, budową systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. Miasto poniosło wydatki na wykonanie dokumentacji przygotowawczej (między innymi: studium wykonalności, oceny oddziaływania na środowisko, wyciąg z dokumentacji technicznej), oraz przeprowadzenie audytów uproszczonych. Wkład mieszkańców będzie dotyczył wydatków związanych z zakupem i montażem niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej i będzie stanowił ok. 33% wydatków ogółem projektu. Pozostała część wydatków zostanie poniesiona przez Miasto. Otrzymane dofinansowanie nie będzie przeznaczone na dopłaty do ceny zakupu i montażu niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej (dostawy i wymiany pieców dla każdego mieszkańca), będzie to dofinansowanie ogólne przeznaczone na pokrycie wszystkich kosztów związanych z realizacją projektu. Pomiędzy Gminą Miastem, a osobami fizycznymi zostaną zawarte umowy cywilnoprawne w sprawie realizacji projektu, z których będzie wynikało, że właściciel wniesie ww. wkład wraz z podatkiem VAT należnym (zgodnie z interpretacją Ministerstwa Rozwoju z dnia 30 października 2017 r., nr pisma DKF-IV.7517.142.2017.DK), Miasto docelowo przeznaczy na realizację projektu środki pochodzące z dofinansowania oraz środki własne. Mieszkańcy zgodnie z treścią umowy oświadczają, że posiadają pełne prawo do dysponowania nieruchomością, na której przewiduje się realizację ww. projektu oraz zobowiązani są do udostępnienia jej do prowadzenia prac związanych z wymianą pieców. Budynki i lokale, w których ma być wykonany montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej (kotłów na biomasę, kotłów gazowych, olejowych) zalicza się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w rozumieniu art. 41 ust. 12a ustawy, czyli budynki mieszkalne, jednorodzinne, sklasyfikowane na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), w dziale 11 – budynki mieszkalne, symbol PKOB 1110 Budynki mieszkalne jednorodzinne. W dwóch przypadkach instalacje będą montowane na budynkach mieszkalnych przekraczających pow. 300 m<sup>2</sup>. Montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej będzie wykonywany w ramach budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części. Po zakończeniu projektu przez 5 lat piece będą stanowiły własność Miasta, a mieszkańcy będą je bezpłatnie użytkować. Po tym czasie piece zostaną przekazane bezpłatnie właścicielom nieruchomości (za kwotę wniesionego wkładu), którzy to będą ponosili koszty związane z ich utrzymaniem. Miasto po przekazaniu ww. obiektów nie będzie ponosiło żadnych kosztów związanych z ich eksploatacją. W inwestycji będą uczestniczyć mieszkańcy – osoby fizyczne, poprzez dokonanie określonego w umowie wkładu własnego w II ratach: I przed wyłonieniem wykonawcy, II po przeprowadzeniu procedury przetargowej na zakup i montaż

niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej z kotłów na biomasę, kotłów gazowych i olejowych. Efekty realizacji projektu będą wykorzystywane do czynności opodatkowanych, za wyjątkiem budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń, który będzie związany z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT. Elementem uzupełniającym realizację projektu w zakresie modernizacji indywidualnych źródeł ciepła, będzie montaż systemu pomiaru zanieczyszczeń (takich jak pył PM 10 i benzo(alfa)piren) oraz system informowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. Zakres monitoringu zanieczyszczenia powietrza został wybrany z uwagi na optymalne rozwiązanie techniczno-organizacyjne dla zorganizowania miejskiego systemu monitoringu jakości powietrza, polegającego na:

- badaniu i analizowaniu stanu zanieczyszczenia powietrza,
- raportowaniu i interpretowaniu uzyskanych wyników badań,
- informowaniu społeczeństwa o stanie jakości powietrza,
- prowadzeniu edukacji społeczeństwa,
- promocji przedsięwzięcia.

System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla. Podstawowym elementem systemu będzie stacja pomiarowa zlokalizowana na terenie miasta Augustów, której wyniki będą prezentowane na stronie internetowej, gdzie również propagowane będą zachowania ekologiczne. Edukacja i promocja projektu mają zapewnić szeroki dostęp do wiedzy na temat działania systemu, interpretacji jego wyników, przyczyn i skutków powstawania zjawisk smogowych i ich wpływu na życie mieszkańców. System monitoringu jakości powietrza (oraz przeprowadzenie dodatkowych pomiarów punktowych na terenie miasta) ma również pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących działań na rzecz zapewnienia poprawy jakości powietrza poprzez wskazanie obszarów, gdzie należy skoncentrować podejmowane już działania inwestycyjne. Lokalizacje stanowisk pomiarowych będą zgodne z wymogami rozporządzenia MS z dnia 13 września 2012 r. w sprawie dokonywania oceny poziomów substancji w powietrzu, co oznacza m.in., że będą oddalone od przeszkód, tak by zachować niezaburzony dopływ badanego powietrza do urządzenia pomiarowego oraz nie powinny znajdować się w bezpośrednim sąsiedztwie źródeł emisji. Montaż systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania planuje się w strefie ochrony uzdrowiskowej w strefie „A”, na działce nr 10/4 lub 10/5, będącej własnością Wnioskodawcy. Nadzór nad lokalizacjami stanowisk pomiarowych będzie jednym z kluczowych elementów nadzoru nad siecią pomiarową. Lokalizacja punktów pomiarowych wynika z analizy obszaru objętego monitoringiem i uwzględnia obszar miasta oraz obszar napływu zanieczyszczeń powietrza z terenów sąsiadujących. System pomiarowy umożliwi roczną rejestrację danych dotyczących zanieczyszczeń powietrza opartą o system czujników referencyjnych składający się z co najmniej:

- 2 czujników rejestrujących poziom parametrów pyłów zawieszonych PM 10, PM 2,5 (możliwe jest również zastosowanie jednego miernika mierzącego jednocześnie pyły obu rodzajów),
- 1 pobornika pyłu PM 10 (do wyznaczania poziomu benzo(alfa)pirenu),
- 3 czujników rejestrujących poziomy NOX, O<sub>3</sub>, CO (a jeżeli w wyniku przetargu uda się uzyskać korzystne ceny to planowane jest też zastosowanie miernika SOX),

a także innych urządzeń związanych z pomiarem zanieczyszczeń niezbędnych do interpretacji wyników oraz późniejszej kalibracji wyników. Wybudowany system monitoringu będzie w sposób ciągły monitorowany przez zespół posiadający doświadczenie z zakresu badań ochrony, w tym analizy źródeł i zanieczyszczeń środowiska, środowiska. Zespół ten składał się będzie ze specjalistów z Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Środowiska (poczynione zostały już pewne uzgodnienia odnośnie potencjalnej współpracy samorządu miejskiego z tą instytucją zarówno podczas trwania projektu jak i po jego zakończeniu), którzy współpracować będą z lokalnym specjalistą z tego zakresu (będzie to przeszkolony pracownik Urzędu lub osoba

zatrudniona na zlecenie). Stacja monitoringu zostanie wyposażona w nowoczesne urządzenia najnowszej generacji o małym zapotrzebowaniu na energię elektryczną. Pomiarów będą realizowane dyskretnie w regulowanych odstępach i uśredniane w okresach godzinnych. Zapewni to przedłużenie trwałości modułów pomiarowych i zapewni dłuższy okres zgodności wyników systemu po kalibracji. Stacja monitoringowa posiadać będzie możliwość przesyłania danych do centrali za pomocą co najmniej dwóch systemów radiowych GSM oraz WiFi. Stacja monitoringowa będzie odporna na warunki pogodowe oraz zakłócenia EMI; czujniki pyłów PM<sub>10</sub> i PM<sub>2,5</sub> zapewnią zakres błędów przy zakresie 0-100µg/m<sup>3</sup> nie większy niż ±10µg/m<sup>3</sup>, natomiast dla zakresu błędów przy zakresie 100-500µg/m<sup>3</sup>: ± 10% dla 90% pomiarów. Przy czym niezwykle istotne, obok stosowania odpowiednich urządzeń pomiarowych, jest systemowe zapewnienie ciągłego (najlepiej codziennego) nadzoru nad wynikami wytwarzanymi w ramach takiej sieci. Sieć monitoringowa zostanie wyposażona w sensory umożliwiające detekcję mgły oraz informować będzie mieszkańców w przypadku wykrycia warunków uniemożliwiających wiarygodny pomiar zanieczyszczeń powietrza. Oprócz wyników pomiaru ze stacji planuje się przeprowadzenie również pomiarów punktowych na terenie poszczególnych dzielnic miasta i wykonanie raportu zawierającego szczegółowe zestawienie wyników poszczególnych punktów pomiarowych. Raport powinien wskazać, w których miejscach miasta, problem złą jakości powietrza jest największy, a także wskaże rejony miasta, w których należałoby szczególnie zachęcać mieszkańców do wymiany systemów grzewczych oraz realizacji projektów proekologicznych. System pomiaru zanieczyszczeń umożliwi zastosowanie informacji o stanie jakości powietrza do celów edukacyjnych, informacyjnych i decyzyjnych. W zakres i zadania kampanii informacyjnej wchodzić będą zadania promujące działania proekologiczne, w tym prezentacje systemu na piknikach ekologicznych organizowanych przez Samorząd. W oparciu o stację monitoringu powietrza i współpracę z Wojewódzkim Inspektoratem Ochrony Środowiska planowane jest opracowanie w przyszłości aplikacji, która wykorzystując aplikację Głównego Inspektoratu Ochrony Środowiska i dedykowaną stronę internetową: <http://powietrze.gios.gov.pl> umożliwi prezentację szczegółowej analizy jakości powietrza na terenie Miasta. W ramach konsultacji z WOS przed opracowaniem SIWZ na przetarg zostanie też podjęta ostateczna decyzja, czy zakupić stację monitoringu powietrza stacjonarną, czy też mobilną. Ta druga umożliwi przestawianie jej w rocznych odstępach czasu i badanie jakości powietrza w różnych obszarach miasta o co wnioskuje obecnie mieszkańcy. Opisany projekt składa się z dwóch niezależnych od siebie zakresów zadań inwestycyjnych, tj.: zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) oraz budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń. Realizując projekt Wnioskodawca zamierza przeprowadzić dwa niezależne postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, wyżej wymienionych zadań. Postępowania te będą zawierały różny zakres przedmiotu zamówienia. System monitorowania nie będzie pozostawał w integralnym związku z wymienianymi u mieszkańców piecami i paleniskami węglowymi, będzie systemem niezależnym. System pomiaru zanieczyszczeń takich jak pył PM<sub>10</sub> i benzo(alfa)piren jest wyłącznie elementem uzupełniającym projekt. System monitoringu jakości powietrza będzie miał na celu, poprzez informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza, wywołanie efektu społecznego, polegającego na podwyższeniu świadomości ekologicznej i postaw obywatelskich w obrębie gminy, ulicy, osiedla. System nie będzie monitorował wyłącznie budynków, w których realizowane będzie drugie zadanie (montaż kotłów) a całe miasto. Nie będzie zatem budowany i montowany na budynkach mieszkańców, w których zlokalizowane będą nowe piece. Podstawowym elementem systemu będzie stacja pomiarowa zlokalizowana na terenie miasta, której wyniki będą prezentowane na stronie internetowej, gdzie również propagowane będą zachowania ekologiczne. System monitoringu jakości powietrza (oraz przeprowadzenie dodatkowych pomiarów punktowych na terenie miasta) ma również pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących działań na rzecz zapewnienia poprawy jakości powietrza poprzez wskazanie obszarów, gdzie należy skoncentrować podejmowane już działania inwestycyjne. Montaż systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania planuje się w strefie ochrony

uzdrowiskowej w strefie „A”, na działce nr 10/4 lub 10/5, będącą własnością Wnioskodawcy. Na etapie opracowania specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, do wyceny planowanego do realizacji zakresu rzeczowego zostaną wydzielone odrębne pozycje. Taką pozycją będzie m.in. wycena budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców, do której Wykonawca poda oddzielny koszt realizacji.

W przedmiotowej sprawie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą m.in. stwierdzenia, czy otrzymane przez Gminę dofinansowanie na realizację opisanego we wniosku zadania będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zgodnie z 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.

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

Zgodnie z 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 powyższego przepisu wynika m.in., 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.

Cytowany powyżej przepis art. 29a ust. 1 ustawy stanowi odzwierciedlenie 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 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

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

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

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

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

lub świadczyć usługi po cenie niższej, niż musiałby on żądać w braku takiej dotacji. Nie jest konieczne, by dotacja odpowiadała bezpośrednio zmniejszeniu ceny dostarczanych towarów, wystarczy by relacja pomiędzy zmniejszeniem ceny a dotacją, która może być wyrażona ryczałtowo, była istotna.

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

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

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

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

W tym miejscu wskazać należy, że jak wynika z opisu sprawy, realizacja opisanego projektu składać się będzie z dwóch odrębnych zadań, tj. zakupu i montażu niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) oraz budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców. Jak oświadczył Wnioskodawca, na etapie opracowania specyfikacji istotnych warunków zamówienia w postępowaniu o udzielanie zamówienia publicznego, do wyceny planowanego do realizacji zakresu rzeczowego zostaną wydzielone odrębne pozycje. Taką pozycją będzie m.in. wycena budowy systemu pomiaru poziomu szkodliwości zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców, do której wykonawca poda oddzielny koszt realizacji. Z powyższego wynika zatem, że Wnioskodawca będzie wstąpił na podstawie ww. dokumentacji przyporządkować dofinansowanie do poszczególnych części projektu.

W przedmiotowej sprawie będziemy mieli zatem do czynienia z sytuacją, w której w tej części projektu, która dotyczy zakupu i montażu infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej, wystąpią skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie. Powyższe

wynika bowiem z faktu, że przedmiotowe dofinansowanie będzie wykorzystywane na określone i zindywidualizowane działanie, tj. na zakup i montaż niezbędnej infrastruktury służącej wytwarzaniu energii (kotły na biomasę, kotły gazowe i olejowe). Ponadto – jak wskazał Wnioskodawca w opisie sprawy – wysokość otrzymanego dofinansowania uzależniona jest od ilości nieruchomości biorących udział w projekcie oraz, że realizacja projektu jest uzależniona od otrzymania dofinansowania, w sytuacji nieotrzymania dofinansowania projekt w ogóle nie będzie realizowany. Zatem opis ten wskazuje jednoznacznie, że przedmiotowe dofinansowanie w części dotyczącej zakupu i montażu pieców nie dotyczy ogólnej działalności Gminy, lecz wykonania konkretnej czynności – zakupu i montażu ww. infrastruktury służącej wytwarzaniu energii. Tym samym, należy je uznać za ściśle i bezpośrednio związane z konkretnymi usługami wykonywanymi przez Gminę na rzecz mieszkańców.

Natomiast w części projektu dotyczącej budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń nie wystąpi skonkretyzowane świadczenie w zamian za określone wynagrodzenie. Powyższe wynika z faktu, że przedmiotowe dofinansowanie w ww. zakresie nie będzie wykorzystywane na określone i zindywidualizowane działanie – system monitoringu nie będzie monitorował wyłącznie budynków, w których realizowana będzie dostawa i montaż infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe), ale będzie miał na celu informowanie społeczeństwa o aktualnym zanieczyszczeniu powietrza w całym mieście. Zatem opis ten wskazuje jednoznacznie, że przedmiotowe dofinansowanie w części dotyczącej budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń dotyczy ogólnej działalności Gminy, a nie skonkretyzowanej działalności realizowanej na rzecz indywidualizowanego podmiotu. Tym samym dofinansowanie w ww. zakresie, nie będzie ściśle i bezpośrednio związane z konkretnymi usługami wykonywanymi przez Gminę na rzecz indywidualizowanych mieszkańców.

**W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie, otrzymane przez Wnioskodawcę dofinansowanie na realizację zadania pn.: „Wymiana pieców i palenisk węglowych na terenie Augustowa” w części dotyczącej zakupu i montażu infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej będzie stanowić podstawę opodatkowania w myśl art. 29a ust. 1 ustawy, a zatem będzie – co do zasady – podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Natomiast otrzymane przez Zainteresowanego dofinansowanie na realizację ww. zadania w części dotyczącej budowy systemu pomiaru poziomu zanieczyszczeń i alarmowania mieszkańców o poziomach zanieczyszczeń nie będzie stanowić podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.**

W związku z tym, że otrzymane przez Gminę dofinansowanie przeznaczone na realizację opisanego we wniosku zadania w części dotyczącej zakupu i montażu niezbędnej infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, w dalszej kolejności tutejszy organ odniesie się do kwestii stawki podatku VAT dla dotacji w ww. zakresie.

W tym miejscu wskazać należy, że podatek od towarów i usług dla przedmiotowego dofinansowania powinien być określony według stawki właściwej dla czynności, z którą dofinansowanie to jest związane – a więc według stawki właściwej dla usługi zakupu i montażu ww. infrastruktury.

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



Zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Jednakże zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi lub zwolnienie od podatku.

Zauważyć jednak należy, że stosowanie obniżonych stawek podatku lub zwolnień od podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, natomiast wychodzenie poza wykładnię literalną jest niedopuszczalne. W efekcie podatnik uprawniony będzie do zastosowania ww. preferencji jedynie, gdy charakter czynności świadczonych przez niego w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości wyczerpuje znamiona ujęte w treści przepisu statującego jego prawo do zastosowania stawki obniżonej czy zwolnienia od podatku od towarów i usług.

I tak, zgodnie z 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. Przy czym w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8% (art. 146a pkt 2 ustawy).

Na podstawie 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 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 (ust. 12a ww. artykułu).

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

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 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, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (ust. 12c powołanego artykułu).

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do rozumienia tych terminów przyjętego w języku potocznym.

Według Słownika języka polskiego (Elżbieta Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2005, str. 70, kol. 2), przez budowę należy rozumieć m.in. wznoszenie budowli, budowanie (...). Natomiast „budować” to znaczy wznosić budowle, pomieszczenia, ich części lub zespoły.

Pojęcie „modernizacja” oznacza 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.).

Ponadto należy wskazać, że również w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 2/13 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „czynności wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, w tym pojęcie modernizacji, zostały wprowadzone do tej ustawy w rozumieniu przyjętym w języku powszechnym. W takim znaczeniu modernizacja oznacza unowocześnienie, ulepszenie, udoskonalenie, podniesienie standardu obiektu budowlanego lub jego części”.

Natomiast „przebudowa” – zgodnie z ww. Słownikiem języka polskiego (str. 770, kol. 1) – to zmiana istniejącego stanu czegoś na inny; ulepszenie, poprawienie czegoś.

Budowa, modernizacja, przebudowa, podobnie jak w przypadku innych wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy czynności, powinny zatem dotyczyć elementów konstrukcyjnych obiektów lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W znaczeniu słownikowym („Współczesny słownik języka polskiego”, red. Bogusław Dunaj, wyd. Langenscheidt Polska Sp. z o.o.), „remont” oznacza zespół czynności, w których wyniku przywraca się sprawność, wartość użytkową jakiegoś obiektu, urządzenia.

Montaż – według powyższego słownika – to „składanie maszyn, urządzeń z gotowych części; zakładanie instalacji, łączenie oddzielnych części w jedną artystyczną, kompozycyjną 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.

Natomiast w świetle art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (Dz. U. z 2018 r., poz. 966), przez przedsięwzięcie termomodernizacyjne rozumie się przedsięwzięcie, którego przedmiotem jest:

- a) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, budynków zbiorowego zamieszkania oraz budynków stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego służących do wykonywania przez nie zadań publicznych,
- b) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych sieciach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła, jeżeli budynki wymienione w lit. a, do których dostarczana jest z tych sieci energia, spełniają wymagania w zakresie oszczędności energii, określone w przepisach prawa budowlanego, lub zostały podjęte działania mające na celu zmniejszenie zużycia energii dostarczanej do tych budynków,
- c) wykonanie przyłącza technicznego do scentralizowanego źródła ciepła, w związku z likwidacją lokalnego źródła ciepła, w wyniku czego następuje zmniejszenie kosztów pozyskania ciepła dostarczanego do budynków wymienionych w lit. a,
- d) całkowita lub częściowa zamiana źródeł energii na źródła odnawialne lub zastosowanie wysokosprawnej kogeneracji.

Jak wynika z powołanych wyżej przepisów, ustawa o podatku od towarów i usług, poprzez podanie klasyfikacji, odwołuje się do Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, która stanowi usystematyzowany wykaz obiektów budowlanych. Zatem, dla celów podatku od towarów i usług stosuje się przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316, z późn. zm.), stanowiącego usystematyzowany wykaz obiektów budowlanych.

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

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

Według podziału obiektów budowlanych na sekcje i działy w PKOB w dziale 11 mieszczą się budynki mieszkalne, natomiast w dziale 12 budynki niemieszkalne.

Dział 11 PKOB obejmuje trzy grupy:

- Budynki mieszkalne jednorodzinne – 111,
- Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe – 112,
- Budynki zbiorowego zamieszkania – 113.

Analiza powołanych wyżej przepisów prowadzi do wniosku, że 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 lub przebudowy budynków lub ich części. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej 8% stawki podatku.

Natomiast w przypadku budownictwa nieobjętego społecznym programem mieszkaniowym (budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup> oraz lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 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.

Mając na uwadze opis sprawy oraz przywołane przepisy należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy realizowana w ramach zadania, dostawa oraz montaż infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomase, kotły gazowe, olejowe) będzie się odbywać w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300 m<sup>2</sup> będzie dokonywana w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, wówczas będzie ona opodatkowana 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 12 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

W odniesieniu natomiast do usługi zakupu i montażu infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej – która będzie montowana w budynkach, które posiadać będą powierzchnię użytkową przekraczającą 300 m<sup>2</sup> należy stwierdzić, że w świetle wcześniejszych wyjaśnień, nie będzie mogła ona korzystać ze stawki w wysokości 8%, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy i będzie opodatkowana według 23% stawki, na podstawie art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy.

Jak już wspomniano powyżej, podatek od towarów i usług dla przedmiotowego dofinansowania powinien być określony według stawki właściwej dla czynności, z którą dofinansowanie to jest

związane – a więc według stawki właściwej dla usługi zakupu i montażu infrastruktury służącej wytwarzaniu energii cieplnej.

**W konsekwencji powyższego, mając na względzie powołane przepisy prawa oraz elementy stanu sprawy należy stwierdzić, że dofinansowanie, otrzymane przez Gminę na realizację zadania w części dotyczącej zakupu oraz montażu infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) w budynkach jednorodzinnych objętych społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12a ustawy, opodatkowana będzie obniżoną, tj. 8% stawką podatku od towarów i usług. Z kolei dofinansowanie związane z usługą zakupu oraz montażu infrastruktury służącej wytworzeniu energii cieplnej (kotły na biomasę, kotły gazowe, olejowe) w budynkach o powierzchni użytkowej przekraczającej 300 m<sup>2</sup> będzie opodatkowana podstawową, tj. 23% stawką podatku VAT.**

Oceniając całościowo własne stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 4 należało uznać je za nieprawidłowe.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że w niniejszej interpretacji załatwiono wniosek w części dotyczącej stwierdzenia, czy otrzymane przez Gminę dofinansowanie na realizację ww. zadania będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej określenia stawki podatku dla otrzymanej dotacji (pytanie oznaczone we wniosku nr 4). W części dotyczącej opodatkowania wpłat od mieszkańców z tytułu wkładu własnego na realizację opisanego we wniosku projektu (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) oraz opodatkowania czynności nieodpłatnego przekazania przez Miasto prawa własności pieców na rzecz mieszkańców (pytanie oznaczone we wniosku nr 2) wydano w dniu 25 maja 2018 r. interpretację indywidualną nr 0112-KDIL2-3.4012.248.2018.1.WB. Natomiast w części wniosku dotyczącej prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dotyczących realizacji przedmiotowego projektu (pytanie oznaczone we wniosku nr 3) zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Odnosząc się do powołanego przez Zainteresowanego w przedmiotowym wniosku wyroku sądu, tutejszy organ wyjaśnia, że powołany wyrok jest rozstrzygnięciem w indywidualnej sprawie, osadzonym w określonym stanie faktycznym, i tylko do niego się zawęża. Zatem wskazany we wniosku wyrok sądu nie ma wpływu na podjęte w niniejszej interpretacji rozstrzygnięcie.

Zauważyć należy, 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 sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź straci swą aktualność.

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

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

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

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 Białymstoku, ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok, 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 błędów 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  
Urszula Marcinowska  
Zastępca Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
kierujący Delegaturą w Lesznie

**Urszula  
Marcinowska**

Elektronicznie podpisany  
przez Urszula Marcinowska  
Data: 2018.06.06 14:00:33  
+02'00'  
Pismo zostało wydane  
w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat:  
/UMAug/SkrytkaESP
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Augustowie;
- 3) Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku;
- 4) aa.

Wpłynęło przez ePUAP  
w dniu 06.06 o godz. 14:42

**INSPEKTOR**  
*Emp*  
**Emilia Kuklińska**

Podpisane bezpiecznym podpisem  
elektronicznym weryfikowanym  
certyfikatem kwalifikowanym

Podpis złożył/a

*Julita Janowska*

Podpisane bezpiecznym podpisem  
elektronicznym weryfikowanym  
certyfikatem kwalifikowanym

Podpis złożył/a

*Urszula Marcinowska*



## UPP - Urzędowe Poświadczenie Przedłożenia

Identyfikator Poświadczenia: ePUAP-UPP19282766

### Adresat dokumentu, którego dotyczy poświadczenie

Nazwa adresata dokumentu: URZĄD MIEJSKI W AUGUSTOWIE

Identyfikator adresata: UMAug

Rodzaj identyfikatora adresata: ePUAP-ID

### Nadawca dokumentu, którego dotyczy poświadczenie

Nazwa nadawcy: Krajowa Informacja Skarbowa

Identyfikator nadawcy: KIS

Rodzaj identyfikatora nadawcy: ePUAP-ID

### Dane poświadczenia

Data doręczenia: 2018-06-06T14:11:32.654

Data wytworzenia poświadczenia: 2018-06-06T14:11:32.654

Identyfikator dokumentu, którego dotyczy poświadczenie: DOK28147337

### Dane uzupełniające (opcjonalne)

Rodzaj informacji uzupełniającej: Źródło

Wartość informacji uzupełniającej: Poświadczenie wystawione przez platformę ePUAP

Rodzaj informacji uzupełniającej: Identyfikator ePUAP dokumentu

Wartość informacji uzupełniającej: 28147337

Rodzaj informacji uzupełniającej: Informacja

Wartość informacji uzupełniającej: Zgodnie z art 39<sup>1</sup> par. 1 k.p.a. pisma powiązane z przedłożonym dokumentem będą przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Rodzaj informacji uzupełniającej: Pouczenie

Wartość informacji uzupełniającej: Zgodnie z art 39<sup>1</sup> par. 1d k.p.a. istnieje możliwość rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

### Dane dotyczące podpisu

Poświadczenie zostało podpisane - aby je zweryfikować należy użyć oprogramowania do weryfikacji podpisu

Lista podpisanych elementów (referencji):

referencja ID-c05e7181-6982-11e8-a25b-0050568843b2 :

referencja ID-c05fd110-6982-11e8-a25b-0050568843b2 : 0112-KDIL2-3.4012.247.2018.2.WB

referencja ID-c0adca02-6982-11e8-a25b-0050568843b2 : #ID-c0adca00-6982-11e8-a25b-0050568843b2

Wpłynęło przez ePUAP  
w dniu 06.06.2018 o godz. 14:42

Nie podpisane bezpiecznym podpisem  
elektronicznym weryfikowanym  
certyfikatem kwalifikowanym

**INSPEKTOR**  
*em*  
Emilia Kuklińska

