

Leszno, dnia 22 sierpnia 2018 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0112-KDIL1-1.4012.452.2018.1.OA

Gmina Drohiczyn
ul. J. I. Kraszewskiego 5
17-312 Drohiczyn
NIP 5441437094

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 21 czerwca 2018 r. (data wpływu 21 czerwca 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku rozliczenia podatku należnego od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na zlecenie Gminy usługi montażu kolektorów słonecznych oraz instalacji fotowoltaicznych – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 21 czerwca 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku rozliczenia podatku należnego od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na zlecenie Gminy usługi montażu kolektorów słonecznych oraz instalacji fotowoltaicznych.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Gmina Drohiczyn (dalej: „Gmina”) jest czynnym podatnikiem podatku VAT. Gmina jako jednostka samorządu terytorialnego odpowiedzialna jest m.in. za realizację projektów inwestycyjnych.

Gmina Drohiczyn w związku z realizacją projektu „Słoneczna Gmina Drohiczyn” składa przedmiotowy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku wykazania w deklaracji podatku należnego od usługi montażu kolektorów słonecznych oraz instalacji fotowoltaicznej wykonywanej przez podwykonawcę.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Drohiczyn jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT składającym miesięczne deklaracje VAT-7.

W dniu 26 stycznia 2018 r. Gmina Drohiczyn zawarła z Województwem Podlaskim umowę na zadanie pn. „Słoneczna Gmina Drohiczyn II”.



Krajowa Informacja
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

W dniu 8 czerwca 2018 r. Gmina Drohiczyn zawarła z Województwem Podlaskim dodatkowo umowy na realizację projektu „Słoneczna Gmina Drohiczyn II bis” oraz „Słoneczna Gmina Drohiczyn II plus”.

Przedmiotowe umowy dotyczą realizacji projektów na wykorzystanie energii ze źródeł odnawialnych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020.

Środki z RPOWP są środkami, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1870, z późn. zm.).

Realizując przedmiotowy projekt Gmina Drohiczyn wypełnia swoje ustawowe zadania, określone m.in. w art. 2 ust. 1, art. 6 ust. 1 i art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.), które stanowią odpowiednio że gminy wykonują zadania publiczne w mieniu własnym i na własną odpowiedzialność, a do zakresu ich działania należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów w tym sprawy ochrony środowiska i przyrody.

Również zapisy ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2017 r., poz. 519) - art. 403 ust. 2 w zw. z art. 400a ust. 1 pkt 21 i pkt 22 stanowią, że finansowanie ochrony środowiska w zakresie przedsięwzięć związanych z ochroną powietrza i wspomaganie wykorzystania źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzaniem bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii jest zadaniem własnym gmin.

Głównym celem projektu jest zwiększenie wykorzystania OZE co przyczyni się do poprawy jakości środowiska naturalnego oraz podniesienia poziomu życia mieszkańców gminy, będących grupą docelową projektu.

W ramach przedmiotowych projektów zainstalowane zostaną na budynkach mieszkalnych:

- projekt „Słoneczna Gmina Drohiczyn II” - 81 sztuk instalacji solarnych;
- projekt „Słoneczna Gmina Drohiczyn II Bis” - 17 sztuk instalacji hybrydowych (instalacja fotowoltaiczna + instalacja solarna) 48 sztuk instalacji fotowoltaicznych;
- projekt „Słoneczna Gmina Drohiczyn II Plus” - 207 sztuk instalacji solarnych.

Przystępując do realizacji projektu Gmina Drohiczyn zawarła pisemne umowy cywilnoprawne z mieszkańcami zainteresowanymi uczestnictwem w projektach oraz dysponującymi nieruchomościami, na których będą montowane kolektory słoneczne (instalacje solarne oraz instalacje fotowoltaiczne).

W przedmiotowych umowach określone zostały warunki użyczenia nieruchomości dla potrzeb realizacji projektu oraz organizacyjno-finansowe wzajemne zobowiązania stron dot. dostawy montażu przedmiotowych urządzeń. Mieszkańcy wyrazili zgodę na umiejscowienie urządzeń i przeprowadzenie niezbędnych robót na ww. nieruchomościach, będących w ich posiadaniu/własności a tytułem współfinansowania inwestycji w najbliższym okresie dokonają stosownych wpłat.

Gmina Drohiczyn w 2018 r. przeprowadziła przetarg nieograniczony w wyniku którego wyłoniła wykonawcę montażu zestawów kolektorów słonecznych płaskich - dla instalacji solarnych. W zakresie instalacji fotowoltaicznych nie wyłoniono Wykonawcy. W najbliższym czasie przetarg zostanie ponowiony. W ramach projektu „Słoneczna Gmina Drohiczyn II” oraz „Słoneczna Gmina Drohiczyn II Plus” zawarto umowę z Wykonawcą określającą zakres przedmiotowy robót, terminy wykonania i płatności. Ustalono również harmonogram zakładający dostawę i montaż przedmiotowych urządzeń.

Podmioty dokonujące dostawy montażu instalacji są czynnymi podatnikami podatku VAT i wykonują czynności wymienione w poz. od 2 do 48 załącznika Nr 14 ustawy o VAT.

Stosując przepisy Prawa zamówień publicznych Gmina Drohiczyn zapewniła opracowanie projektu technicznego oraz nadzór inwestorski.

Gmina będzie nadzorować przebieg dostawy i montażu, dokona odbiorów końcowych, zapewni działania promocyjne oraz dokona rozliczenia finansowego przedmiotowego projektu.

Dokonywana przez Gminę Drohiczyn na rzecz mieszkańców - w oparciu o umowę - dostawa i montaż zestawów instalacji solarnych i instalacji fotowoltaicznych ma charakter świadczonych

usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, gdyż polega ona na budowie instalacji wykorzystujących odnawialne źródła energii.

Przedmiotowa usługa jest usługą złożoną składającą się z dostawy i montażu a po 5 latach przekazania zestawu kolektorów na własność mieszkańcom.

Gmina podpisując umowy z wykonawcami oraz z mieszkańcami występuje jako inwestor organizujący cały proces inwestycyjny oraz jako główny wykonawca, realizujący odpłatne świadczenie na rzecz mieszkańców.

Jednocześnie Gmina Drohiczyn stała się podmiotem świadczącym usługę wykonywaną w ramach poprawienia standardów budynków mieszkalnych w wyniku której nastąpi ulepszenie oraz zmniejszenie rocznego zapotrzebowania na energię poprzez zastosowanie urządzeń wykorzystujących energię odnawialną.

Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r o wspieraniu termomodernizacji i remontów (Dz. U. z 2017 r., poz. 130) do przedsięwzięć termomodernizacyjnych zalicza się m.in. „ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania budynków mieszkalnych, budynków zbiorowego zamieszkania oraz budynków stanowiących własności jednostek samorządu terytorialnego służących do wykonywania przez nie zadań publicznych”.

Definiując pojęcie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego ustawodawca wskazuje na skutek i efekt osiągnięty w wyniku jego zastosowania. Cele i skutek realizowanego przez Gminę Drohiczyn projektu będą osiągnięte poprzez zamontowanie i uruchomienie instalacji zestawów kolektorów słonecznych (instalacje solarne oraz instalacje fotowoltaiczne).

Usługa montażu jest usługą budowlaną, polegającą na instalacji urządzeń z materiałów wykonawcy wyłonionego w przetargu sklasyfikowanym w dziale 43 Roboty budowlane sklasyfikowane w grupowaniu 43.22.1 Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodnokanalizacyjnych, odwadniających, cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych.

W zakres usługi instalacji wchodzi montaż zestawu na zewnątrz budynku oraz elementów wewnątrz budynku.

Powyższe uzasadnienie wskazuje, że usługę realizowaną przez Gminę należy zaklasyfikować jako termomodernizację obiektów budowlanych.

Zestawy kolektorów słonecznych (instalacje solarne oraz instalacje fotowoltaiczne) będą i pozostaną własnością Gminy Drohiczyn również po montażu przez okres trwałości projektu wynoszący 5 lat od dnia zatwierdzenia przez Instytucję Zarządzającą, końcowego wniosku o płatność. Na ten okres Gmina Drohiczyn nieodpłatnie użyczy właścicielom/posiadaczom nieruchomości wyposażenia i urządzenia wchodzące w skład zestawów kolektorów słonecznych do korzystania zgodnie z ich przeznaczeniem.

Mieszkańcy jako uczestnicy projektu będą zobowiązani do właściwej eksploatacji zainstalowanych urządzeń a w przypadku ich uszkodzenia w tym okresie w zakresie nieobjętym gwarancją (np. celowego lub nieumyślnego uszkodzenia powstałego w wyniku niewłaściwej eksploatacji) będą pokrywali koszty ich naprawy. Uczestnicy projektu nie będą natomiast ponosić żadnych innych opłat poza opłatami eksploatacyjnymi (koszty energii elektrycznej do zasilania pomp obiegowych i sterowania). Przez cały okres trwania umowy uczestnicy projektu będą zobowiązani do zapewnienia Gminie Drohiczyn, a także osobom przez nią wskazanym do bezpłatnego dostępu do zainstalowanych urządzeń zestawów kolektorów (instalacje solarne i instalacje fotowoltaiczne). Po upływie okresu trwałości projektu (5 lat) zestawy kolektorów słonecznych zostaną przekazane uczestnikom projektu na własność. Przekazanie nie będzie stanowić odrębnej czynności a jedynie będzie zakończeniem procesu inwestycyjnego czyli częścią składową jednej kompleksowej i odpłatnej usługi.

Po przekazaniu w użyczenie mieszkańcom przedmiotowych instalacji Gmina nie będzie ponosiła żadnych kosztów związanych z ich eksploatacją.

Przedmiotowe projekty są finansowane przez Gminę Drohiczyn ze środków RPOW na lata 2014-2020 oraz środków Gminy jako Beneficjenta i mieszkańców jako uczestników projektu.

Mieszkańcy zawierając umowy z Gminą dobrowolnie zobowiązali się do partycypacji w kosztach realizacji projektu w wysokości 30% kosztów kwalifikowanych instalowania zestawów kolektorów słonecznych w wysokości przypadającej na nieruchomości poprzez wpłatę odpowiedniej kwoty na konto bankowe Gminy Drohiczyn.

Dokładne wartości kosztów określono uczestnikom projektu po wyłonieniu wykonawcy zadań określonych w projekcie. Dokonanie wpłat przez mieszkańców było warunkiem koniecznym do uczestniczenia w projekcie oraz pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem usług realizowanych na ich rzecz.

Podatek VAT nie został zaliczony do kosztów kwalifikowalnych w projekcie.

Gmina Drohiczyn będzie występowała o zaliczki do Instytucji Zarządzającej projektem a następnie łącznie przy użyciu środków własnych Gminy Drohiczyn oraz środków wpłaconych przez uczestników projektu będą opłacane faktury za wykonanie usługi dostawy i montażu zestawów kolektorów słonecznych.

Gmina również jako Beneficjent przedsięwzięcia w ramach realizacji projektu poniosła i będzie ponosić wydatki w pełnej wysokości z tytułu m.in. zakupu i montażu urządzeń, sporządzenia dokumentacji, pełnienia nadzoru inwestorskiego.

W odniesieniu do realizacji tej inwestycji wyłącznie Gmina a nie mieszkańcy występuje w charakterze inwestora, czego odzwierciedleniem jest zawarcie bezpośrednio przez nią nie tylko umów z firmą odpowiedzialną za dostawę i montaż kolektorów słonecznych ale również z firmą odpowiedzialną za nadzór inwestorski.

Również faktury dokumentujące wydatki dot. m.in. dostawy i montażu zestawów kolektorów słonecznych będą wystawione na Gminę Drohiczyn.

Na Gminę są wystawione faktury za opracowanie wniosku o dofinansowanie, dokumentacji projektowo-kosztorysowej, będą wystawione faktury dotyczące nadzoru inwestorskiego.

Wszystkie towary i usługi związane z realizacją projektu są i będą stanowić czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług, do których zalicza się usługi montażu (w tym dostawy urządzeń), za które Gmina pobiera opłaty od mieszkańców stanowiące współfinansowanie dostawy i montażu urządzeń wynikające z zawartych umów cywilnoprawnych.

Gmina będzie miała możliwość bezpośredniego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Gmina wykaże w rejestrach sprzedaży oraz składanych deklaracjach VAT-7 i odprowadzi z tego tytułu podatek VAT należny, przyjmując za podstawę opodatkowania kwotę wpłaconą przez mieszkańców oraz otrzymaną dotację.

Wnioskodawca wskazał, że usługa dostawy i montażu kolektorów słonecznych zakupiona przez Gminę Drohiczyn od wykonawcy wyłonionego w przetargu sklasyfikowana jest w dziale:

43 - roboty budowlane specjalistyczne w grupowaniu 43.22.12.0 roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych według PKWiU z 2008 r.

Gmina Drohiczyn nie występowała do GUS o potwierdzenie klasyfikacji ww. usługi.

Usługa montażu kolektorów słonecznych (instalacje solarne, instalacje fotowoltaiczne) świadczona przez Gminę na rzecz mieszkańców również jest sklasyfikowana w grupowaniu 43.22.12.0 - roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych według PKWiU z 2008 r. wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz. U. z 2008 r. nr 207, poz. 1293, z późn. zm.).

Usługi wykonywane przez Gminę Drohiczyn na rzecz mieszkańców udokumentowane są zawartymi umowami z mieszkańcami - uczestnikami projektu, zgodnie z którymi Gmina świadczy usługi polegające na:

- dostawie i montażu urządzeń grzewczych na i w budynkach mieszkalnych uczestników projektu;

- sprawowaniu nadzoru nad prawidłowym funkcjonowaniem instalacji w okresie 5 lat od dnia odbioru końcowego;
- użyczeniu instalacji mieszkańcom do eksploatacji przez okres trwałości projektu, a następnie przekazanie ich na własność.

Należy zauważyć że czynności wykonywane przez:

1. Wnioskodawcę na rzecz mieszkańców,
2. Wykonawców na rzecz Wnioskodawcy,

to usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy obowiązek podatkowy będzie istniał po stronie Gminy Drohiczyn czy po stronie Wykonawcy.

Zdaniem Wnioskodawcy, obowiązek podatkowy będzie istniał po stronie Gminy Drohiczyn.

UZASADNIENIE

Zdaniem Wnioskodawcy, Gmina będzie zobowiązana do wykazania w jej deklaracji podatkowej podatku należnego od usługi wykonanej przez podmiot realizujący na jej zlecenie usługę dostawy i montażu instalacji.

Realizując projekt dot. montażu urządzeń wykorzystujących OZE - zapewni wykonanie tej usługi na rzecz mieszkańców przez co występować będzie jako czynny podatnik podatku VAT.

Jako odpowiedzialna za realizację projektu Gmina Drohiczyn zawarła umowę z wyłonionym w procedurze przetargowej wykonawcą, świadczącym jedynie specjalistyczną usługą dostawy i montażu instalacji, występującą jedynie jako osoba trzecia, nie mająca żadnych umów z mieszkańcami.

Gmina wykaże w składanej do US deklaracji podatkowej - podatek należny od usług wykonanych przez podmioty realizujące na jej zlecenie usługę dostawy i montażu instalacji.

Podmioty dokonujące montażu instalacji będą czynnymi podatnikami podatku VAT, jednocześnie ich czynności w ocenie Gminy będą stanowić czynności wymienione w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy, firma wykonujące prace związane z instalacjami będzie występowała w charakterze podwykonawcy o których mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT.

W ramach procesu inwestycyjnego Gmina występuje w dwojakiej roli a mianowicie jako inwestor odpowiedzialny za organizację i przebieg całego procesu inwestycyjnego oraz jako główny wykonawca gdyż świadczy odpłatną usługę na rzecz konkretnych mieszkańców.

Ustawa o VAT nie zawiera definicji podwykonawcy a zgodnie z językową wykładnią prawa, podwykonawca jest podmiotem realizującym usługę związaną z inwestycją jednak nie bezpośrednio na zlecenie inwestora.

Jak stanowi Słownik Języka Polskiego PWN podwykonawca to „firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”.

Skoro zatem Gmina będzie równocześnie inwestorem i wykonawcą inwestycji to podmioty wykonujące w ramach inwestycji usługi na jej rzecz będą podwykonawcami świadczonych usług.

W związku z powyższym, Gmina dokonując zakupu usług od takich podmiotów jest zobowiązana do opodatkowania takiej usługi poprzez naliczenie właściwej stawki podatku VAT oraz ujęcie transakcji wraz z podatkiem należnym we własnej deklaracji na podatek VAT.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z 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.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do 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.

Należy wskazać, że od dnia 1 stycznia 2011 r. dla potrzeb podatku od towarów i usług stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. (Dz. U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293, z późn. zm.).

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

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

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 (...).

W świetle zapisów 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.

Działalność gospodarcza – zgodnie z ust. 2 powołanego artykułu – obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Z cytowanych przepisów wynika, że warunkiem opodatkowania danej czynności podatkiem od towarów i usług jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: po pierwsze czynność winna być ujęta w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, po drugie – musi być zrealizowana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

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

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, 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 przypadku, gdy podejmują one 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 przywołanych regulacji wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy, umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). Bowiem tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca (art. 17 ust. 1h ustawy).

Wskazany załącznik nr 14 do ustawy, zawiera (w poz. 2-48) zamkniętą listę usług budowlanych identyfikowanych przy pomocy Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), podlegających mechanizmowi odwróconego obciążenia w przypadku świadczenia tych usług przez podwykonawców.

Zatem przepis art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy wprowadza mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa budowlana wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy w poz. 2-48, jeżeli usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i ust. 9, natomiast usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Przy czym – zgodnie z art. 17 ust. 1h ustawy – mechanizm ten ma zastosowanie, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca. Jednocześnie zauważyć należy, że przy każdej z usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, podano również symbol klasyfikacji statystycznej PKWiU, co wskazuje, że tylko konkretne usługi sklasyfikowane pod danym symbolem, wymagają rozliczenia podatku na zasadzie odwróconego obciążenia.

W świetle powyższego nabywca usług budowlanych wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, świadczonych przez podwykonawcę, staje się odpowiedzialny za rozliczenia podatku od tych usług.

Natomiast transakcje, których przedmiotem jest świadczenie wymienionych w załączniku nr 14 ustawy usług budowlanych, realizowane przez wykonawcę (generalnego wykonawcę) na rzecz inwestora, podlegają opodatkowaniu według zasad ogólnych, tj. podatek rozliczany jest przez wykonawcę (generalnego wykonawcę), natomiast inwestor otrzymuje fakturę na kwotę należności za wykonane usługi zawierającą podatek.

Wskazać w tym miejscu należy, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia „podwykonawca”, w związku z tym dla prawidłowego rozumienia tego terminu wystarczające

będzie posłużenie się powszechnym jego znaczeniem wynikającym z wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika języka polskiego, podwykonawca to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy (<http://sjp.pwn.pl/sjp/podwykonawca>).

Z kolei przy dalszych „podzleceniach” przyjąć należy podejście, zgodnie z którym podwykonawca zlecający jest – w stosunku do swojego podwykonawcy – głównym wykonawcą swojego zakresu prac (i w konsekwencji rozliczy „podzleczone” usługi budowlane na zasadzie odwróconego obciążenia).

Podsumowując przywołane wyżej regulacje należy stwierdzić, że mechanizm odwróconego obciążenia ma zastosowanie przy rozliczaniu podatku z tytułu świadczenia usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy (poz. 2-48), objętych wskazanymi w tym załączniku symbolami PKWiU, przez podwykonawcę. Podwykonawcą będzie każdy podmiot będący usługodawcą, który nie jest generalnym wykonawcą w ramach danej inwestycji budowlanej, przyjmującym zlecenie wykonania tej inwestycji bezpośrednio od inwestora.

Fakt zgłoszenia, lub nie, głównemu inwestorowi powierzenia prac podwykonawcy, pozostaje bez wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Status podwykonawcy wynika bowiem bezpośrednio z zawartych umów, a w przypadku ich braku – świadczą o tym statusie okoliczności i charakter wykonywanych usług.

Rozliczanie podatku na zasadzie mechanizmu odwróconego obciążenia ma zastosowanie jeśli spełnione są następujące warunki:

- świadczenie dotyczy usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy (poz. 2-48), objętych wskazanymi tam symbolami PKWiU,
- usługodawca i usługobiorca są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
- sprzedaż u usługodawcy nie jest zwolniona na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustaw,
- usługodawca świadczy usługi jako podwykonawca, czyli usługodawca nie jest generalnym wykonawcą usług.

Mając na uwadze wskazany przez Wnioskodawcę opis sprawy, należy przyjąć, że Gmina wykonując usługę montażu kolektorów słonecznych i instalacji fotowoltaicznych na rzecz mieszkańców działa w charakterze głównego wykonawcy. Efektem prac, jakich oczekują mieszkańcy w ramach zawartej z Gminą umowy, jest wykonanie powyższych instalacji. Gmina zawierając umowę z wykonawcą świadczącym usługi budowlane mieszczące się w załączniku nr 14 do ustawy, realizującego przedmiotową usługę wykonania instalacji, będzie wchodzić w rolę świadczącego ww. usługę na rzecz mieszkańców, z którymi ma podpisane stosowne umowy cywilnoprawne.

Wobec powyższego, należy wskazać, że Gmina w związku z realizacją przedmiotowego projektu działa jako główny wykonawca, nabywający usługi budowlane wymienione w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, od podmiotu trzeciego, działającego w tym przypadku w charakterze podwykonawcy, i zobowiązana jest do ich opodatkowania i rozliczenia podatku należnego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 17 ust. 1h ustawy.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Tut. organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (pytania) Zainteresowanego. Inne kwestie, które nie zostały objęte pytaniem, nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone w wydanej interpretacji.

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.

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 zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia oraz 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. 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 2018 r., poz. 1302) 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
Wioletta Szymanowska-Detko
Naczelnik Wydziału

Wioletta Szymanowska-Detko
Elektronicznie podpisany przez
Wioletta Szymanowska-Detko
Data: 2018.08.22 11:23:08 +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
/UMDrohiczyn/skrytka
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Siemiatyczach
- 3) Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku
- 4) aa.