



## POSTANOWIENIE

Dnia 16 kwietnia 2021 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	<b>Małgorzata Niezgódka - Medek</b>
Sędzia NSA	<b>Roman Wiatrowski (spr.)</b>
Sędzia WSA del.	<b>Agnieszka Jakimowicz</b>

po rozpoznaniu w dniu **16 kwietnia 2021 r.**

na posiedzeniu niejawnym w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Gminy O. [...]**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

z dnia **10 lipca 2020 r.** sygn. akt III SA/Wa 2252/19

w sprawie ze skargi **Gminy O. [...]**

na interpretację indywidualną **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**

z dnia **7 sierpnia 2019 r.** nr 0112-KDIL4.4012.277.2019.2.MB

w przedmiocie **podatku od towarów i usług**

### postanawia:

1) Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego:

1. Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.), a w szczególności art. 2 ust.1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust.1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gmina (organ władzy publicznej) działa w charakterze podatnika VAT realizując projekt, którego celem jest zwiększenie udziału

odnawialnych źródeł energii, poprzez zobowiązanie się na mocy zawartej z właścicielami nieruchomości umowy cywilnoprawnej do wykonania i montażu systemów odnawialnych źródeł energii na ich nieruchomościach, oraz - po upływie określonego czasu - do przekazania własności tych systemów na rzecz właścicieli nieruchomości?

2. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy należy wliczyć otrzymane przez gminę (organ władzy publicznej) dofinansowanie ze środków europejskich na realizację projektów dotyczących odnawialnych źródeł energii?

2) Na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.



**Za zgodność z oryginałem**

Stacja Obsługi Sądowej  
  
Karol Gilen

## UZASADNIENIE

### I. Ramy prawne.

#### Regulacje unijne.

1. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.; dalej dyrektywa 112):

#### Art. 2.1.

Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie kwalifikuje się do skorzystania ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 284 i który nie jest objęty zakresem stosowania art. 33 lub 36;

(ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

(iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1;

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

d) import towarów.

Art. 9.1. "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Art. 13.1. 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.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Regulacje krajowe :

2. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685, dalej ustawa o VAT).

Art. 15.1. 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.

Art. 15.2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Art. 15.6. 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.

Art. 29a ust. 1 Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 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.

3. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2020 r. poz. 1219 z późn. zm., dalej u.p.o.s.):

Art. 400a ust. 1 Finansowanie *ochrony środowiska* i gospodarki wodnej obejmuje:

21) przedsięwzięcia związane z ochroną powietrza;

22) wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzania bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii;

Art. 403 ust. 2 Do zadań własnych gmin należy finansowanie *ochrony środowiska* w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 i 38-42 w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy,

II. Stan faktyczny sprawy i postępowanie przed organami podatkowymi i sądami krajowymi.

Istota sporu w sprawie zawisłej przed sądem pytającym dotyczy tego czy Gmina realizując projekt pt. "Instalacja systemów odnawialnych źródeł energii" w warunkach opisanych we wniosku o interpretację indywidualną, działa w charakterze podatnika podatku VAT. W konsekwencji ustalenie, czy wkład własny właścicieli nieruchomości i uzyskane przez ww. gminę dofinansowanie na realizację ww. projektu podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Gmina O. [...] (dalej: "Wnioskodawca", "Skarżąca" lub "Gmina") wystąpiła o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania Wnioskodawcy za podatnika VAT z tytułu usług montażu systemów odnawialnych źródeł energii.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawiono następujący stan faktyczny:

Gmina jest jednostką samorządu terytorialnego, zarejestrowaną jako podatnik VAT czynny. Gmina O. [...], Gmina Miejska C. (również jako: GMC), Gmina G., Gmina S. zawarły umowę o partnerstwie na rzecz realizacji Projektu pn. "Instalacja systemów odnawialnych źródeł energii na terenie Miasta C., Gminy G., Gminy O. [...] oraz Gminy S."

Na podstawie umowy ustanowione zostało partnerstwo między gminami na rzecz realizacji Projektu pn. "Instalacja systemów odnawialnych źródeł energii na terenie Miasta C., Gminy G., Gminy O. [...] i Gminy S.", realizowanego w ramach Osi Priorytetowej IV Przejście na gospodarkę niskoemisyjną, Działania 4.1. Odnawialne źródła energii, Typ projektów: Infrastruktura do produkcji i dystrybucji energii ze źródeł odnawialnych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa [...] 2014-2020 - dalej: Projekt. Jedną z gmin jako lider Projektu, w imieniu wszystkich partnerów, w tym również w imieniu Gminy, zawarła umowę o dofinansowanie Projektu z Województwem [...]. Na podstawie umowy o partnerstwie, uzyskane przez GMC dofinansowanie, zostanie przekazane Partnerom w części dotyczącej poszczególnych Partnerów.

Dofinansowanie jest przeznaczone wyłącznie na częściowe pokrycie kosztów kwalifikowalnych. Do dyskrecyjnej decyzji każdej Gminy (GMC i partnerów) należy sposób sfinansowania pozostałej części kosztów Projektu. Dofinansowanie otrzymane przez Skarżącą obejmuje wydatki związane z Projektem i może być przeznaczone wyłącznie na wydatki niezbędne do realizacji tego Projektu. Wnioskodawcy zostało przyznane dofinansowanie w wysokości 75% całkowitych kosztów kwalifikowalnych Projektu (kosztów objętych dofinansowaniem).

W związku z uzyskanym dofinansowaniem Gmina będzie zobligowana do realizacji określonych w regulaminie wskaźników produktu i rezultatu

bezpośredniego, takich jak: dodatkowa zdolność wytwarzania energii ze źródeł odnawialnych; szacowany roczny spadek emisji gazów cieplarnianych.

Celem głównym Projektu jest zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii w ogólnej produkcji energii. Projekt jest realizowany również w celu zmniejszenia emisji zanieczyszczeń atmosferycznych, propagowania wykorzystywania energii słonecznej, stymulowania rozwoju wykorzystania odnawialnych źródeł energii wśród odbiorców indywidualnych poprzez zainstalowanie systemów odnawialnych źródeł energii - ekologicznych i bardziej przyjaznych środowisku. Istotą jest zapewnienie czystszej powietrza w regionie, poprawa warunków zdrowotnych, zmniejszenie ryzyka zachorowań na choroby układu krwionośnego i oddechowego. W ramach Projektu Gmina O. [...] realizuje przyjętą przez Radę Ministrów "Politykę Energetyczną Polski do 2030 roku", przyjętą 10 listopada 2009 roku, w ramach której odnawialne źródła energii mają stanowić 20% wytwarzanej energii.

Przedmiotem Projektu jest instalacja odnawialnych źródeł energii na terenie Miasta C., Gminy G., Gminy O. [...] oraz Gminy S. W ramach Projektu będą instalowane następujące systemy odnawialnych źródeł energii: panele fotowoltaiczne, powietrzne pompy ciepła do podgrzewania wody użytkowej (c.w.u.), kolektory słoneczne.

Celem ograniczenia emisji zanieczyszczeń w regionie będą instalowane systemy odnawialnych źródeł energii na nieruchomościach należących do mieszkańców i osób prawnych. Gmina zawarła umowy z osobami fizycznymi (mieszkańcami) - dalej jako: "Właściciele nieruchomości". Właściciele nieruchomości przystępują do Projektu dobrowolnie na podstawie umowy z Gminą, zgłaszając tym samym swoje nieruchomości, na których będą instalowane systemy odnawialnych źródeł energii.

Zgodnie z umową zawartą z właścicielami nieruchomości wszystkie systemy odnawialnych źródeł energii będą stanowiły własność Gminy przez okres trwałości Projektu, tj. przez okres 5 lat od dnia otrzymania ostatniej płatności, którą to płatność Gmina otrzyma na podstawie umowy o dofinansowanie i umowy o partnerstwie. Po tym okresie, prawo własności do systemu odnawialnego źródła energii zostanie przeniesione na Właściciela nieruchomości. Przez okres trwałości Projektu właściciel nieruchomości nie będzie mógł sprzedać ani oddać systemu odnawialnego źródła energii. Również Gmina, przez okres trwałości Projektu, nie może sprzedać, darować

ani zdemontować instalacji, gdyż to mogłoby narazić Gminę na konieczność zwrotu dofinansowania. Właściciele nieruchomości są zobowiązani do uiszczenia w umówionym terminie wkładu własnego na rachunek bankowy Gminy. Właściciele będą mogli korzystać, bez dodatkowych opłat, z systemu odnawialnego źródła energii, zgodnie z zasadami wynikającymi z umowy. Gmina została upoważniona przez Właściciela nieruchomości do występowania w jego imieniu przed właściwymi organami administracyjnymi, przy ubieganiu się o uzyskanie przewidzianych przepisami prawa pozwoleń, niezbędnych do usytuowania instalacji na obszarze Jego nieruchomości.

Gmina zobowiązała się do wyłonienia wykonawcy, ustalenia harmonogramu realizacji prac montażowych, sprawowania bieżącego nadzoru inwestorskiego, przeprowadzenia odbiorów końcowych i rozliczenia finansowego Projektu. Wkład własny uiszczany przez właścicieli nieruchomości będzie jedyną odpłatnością z ich strony na rzecz Gminy wynikającą z realizacji Projektu. Wkład ten stanowi część kosztów kwalifikowalnych konkretnego systemu odnawialnego źródła energii określonego przez wykonawcę, tj. wynagrodzenia należnego wykonawcy za ten konkretny system. Część ta to 25% kosztów kwalifikowalnych, przy czym umowa z Właścicielem nieruchomości zawiera również maksymalną wysokość wkładu własnego, określoną kwotowo. Jeżeli równowartość 25% kosztów kwalifikowalnych będzie przewyższać maksymalną wysokość wkładu własnego, Właściciel nieruchomości będzie zobowiązany do uiszczenia owej maksymalnej wysokości, określonej kwotowo w umowie. Oznacza to, że wówczas rzeczywisty wkład własny Właściciela nieruchomości będzie niższy niż 25% kosztów kwalifikowalnych.

Wpłaty Właścicieli nieruchomości nie są przeznaczone na koszty nadzoru i promocji. Te koszty kwalifikowalne Gmina pokrywa z własnych środków i z dofinansowania. Systemy odnawialnych źródeł energii będą instalowane przez Wykonawcę - podmiot wyłoniony w drodze przetargu nieograniczonego na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych - ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych.

Umowa z Wykonawcą będzie pięciostronna - Stronami będą Wykonawca i czterech Zamawiających. Zamawiającymi będą: Gmina Miejska C., Gmina G., Gmina O. [...] oraz Gmina S. Umowa będzie jedna, przy czym z umowy będzie wynikał zakres i rodzaj systemów odnawialnych źródeł energii, jaki będzie wykonany dla



poszczególnych gmin. Każda gmina będzie rozliczać się odrębnie z Wykonawcą. Rozliczenie to będzie obejmowało zakres usług wykonanych na terenie danej gminy. Wykonawca wobec tego będzie wystawiał faktury na poszczególne gminy w zakresie zamówienia każdej z nich.

Nie ma możliwości uzyskania większego dofinansowania w przypadku zaoferowania wyższej ceny przez Wykonawcę, niż zakładano. Natomiast dofinansowanie będzie niższe, jeżeli cena należna Wykonawcy będzie niższa niż założono we wniosku o dofinansowanie. Umowa o dofinansowanie Projektu nie narzuca Gminie obowiązku pozyskania wkładu własnego od Właścicieli nieruchomości i nie odnosi się do wysokości ich wpłat.

Okoliczność udzielenia wpłaty przez Właścicieli nieruchomości, jak również wysokość tej wpłaty, pozostają bez wpływu na decyzję o przyznaniu dofinansowania przez instytucję oraz na wysokość tego dofinansowania. Przedmiotem rozliczeń z instytucją nie są kwestie finansowe ustalone przez Gminę z właścicielami nieruchomości. Warunkiem przyznania dofinansowania nie jest również przeniesienie prawa własności systemu na poszczególnych Właścicieli nieruchomości. Dofinansowanie jest przyznawane w celu współfinansowania kosztów kwalifikowalnych (w tym kosztów promocji, nadzoru) dokonywanych przez Gminę w ramach Projektu i z tych kosztów Gmina rozliczać się będzie z instytucją udzielającą dofinansowania. O wysokości dofinansowania decyduje wysokość kosztów kwalifikowalnych ponoszonych przez Gminę na zakupy związane z Projektem.

Mając na uwadze powyższy opis, Skarżąca zadała następujące pytanie:

Czy wkład własny uiszczony przez Właścicieli nieruchomości i uzyskane przez Gminę dofinansowanie nie będą podlegały opodatkowaniu VAT z uwagi na to, że Gmina w zakresie montażu systemów odnawialnych źródeł energii nie działa w charakterze podatnika VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, świadczone przez Gminę usługi nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ są wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego, a nie w ramach działalności gospodarczej. W konsekwencji wkład własny i dofinansowanie nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi podlegające opodatkowaniu.

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 7 sierpnia 2019 r. uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu wskazał, że Gmina będzie występować w odniesieniu do tych czynności jako podatnik podatku VAT. Podkreślany przez Wnioskodawcę fakt, że przystępując do Projektu Wnioskodawca wypełnia swoje ustawowe zadania własne, nie jest wystarczający do oceny, że można świadczone usługi wyłączyć z opodatkowania VAT. Również podnoszony przez Wnioskodawcę zakładany cel Projektu w postaci zwiększenia udziału OZE w ogólnej produkcji energii, nie może determinować braku opodatkowania na gruncie podatku VAT. Wykonywanie opisanych we wniosku czynności musi bowiem jeszcze podlegać szczególnym uregulowaniom publicznoprawnym z użyciem przywilejów władztwa państwowego.

Zdaniem Organu opisane usługi są wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, są świadczone odpłatnie i dotyczą sfery działalności (rodzaju usług), w której na rynku działają również inne podmioty, których działalność nie podlega wyłączeniu z zakresu działania ustawy o VAT. W opisanej transakcji Gmina występuje w podobny sposób, jak inne podmioty gospodarcze prawa prywatnego i handlowego, zatem w świetle art. 15 ust. 6 ustawy o VAT oraz przytoczonego orzecznictwa TSUE transakcja ta nie podlega wyłączeniu z opodatkowania VAT, lecz podlega opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych.

W ocenie organu wystąpi bezpośredni związek (ekwiwalentność) pomiędzy świadczeniem Gminy, a płatnościami wnoszonymi przez ww. właścicieli. Tym samym wpłaty dokonywane przez właścicieli nieruchomości na poczet wykonania przez Wnioskodawcę przedmiotowej usługi będą stanowiły wynagrodzenie.

Przechodząc z kolei do opodatkowania otrzymanego przez Gminę dofinansowania do Projektu, organ interpretacyjny wskazał, że stosownie do art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, podstawa opodatkowania będzie obejmować zarówno wpłaty dokonywane przez właścicieli nieruchomości, jak i kwotę dofinansowania otrzymanego przez Wnioskodawcę jako środki otrzymane przez Gminę od podmiotu trzeciego z tytułu realizacji usług polegających na wykonaniu systemów odnawialnych źródeł energii i podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów o usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Sąd pierwszej instancji oddalił skargę Gminy.

Sąd nie podzielił stanowiska Gminy, że nie prowadzi ona działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, gdyż wkład własny właściciela nieruchomości jest nieekwiwalentny w porównaniu ze świadczeniem realizowanym przez Gminę. W ocenie Sądu nieekwiwalentność wkładów własnych jest zasadniczo cechą wszystkich stosunków cywilnoprawnych, w których otrzymywana jest tzw. dotacja do ceny towarów lub usługi. Sąd nie podzielił też stanowiska Gminy, że podejmowane czynności nie są w celu zarobkowym, a w celu zwiększenia udziału odnawialnych źródeł energii w ogólnej produkcji energii. W ocenie Sądu realizacja drugiego z celów nie wyklucza realizacji celu pierwszego. Gmina otrzymuje od właścicieli nieruchomości zwrot 25% poniesionych kosztów kwalifikowanych, instalacja nie odbywa się zatem bez udziału finansowego właścicieli nieruchomości. Natomiast okoliczność, że Gmina nie uzyskuje zysku z tytułu powyższego przedsięwzięcia również nie wpływa na ocenę czy ww. czynności wchodzą w zakres działalności gospodarczej.

W ocenie Sądu pierwszej instancji nie powoduje wyłączenia Gminy z opodatkowania także okoliczność, że realizuje ona zadanie publiczne (ochrony środowiska i przyrody).

Sąd nie podzielił również poglądu, że Gmina nie ma zamiaru w sposób regularny i ciągły świadczyć usług montażu systemów odnawialnych źródeł energii. Gmina świadczy usługę na rzecz wielu właścicieli nieruchomości oraz istnieje możliwość przystąpienia do projektu przez nowych właścicieli w miejsce właścicieli rezygnujących. Ponadto przez okres 5 lat Gmina będzie właścicielem systemów odnawialnych źródeł energii zapewniającym jego użyteczność. Okoliczność, że Gmina zaniecha działalności gospodarczej w zakresie montażu systemów odnawialnych źródeł energii wraz z zakończeniem projektu i otrzymanym dofinansowaniem nie świadczy, że w okresie jego trwania nie świadczy ww. usług w sposób regularny oraz ciągły w ramach prowadzonej działalności gospodarczej na rzecz właścicieli nieruchomości, którzy zawarli umowy z Gminą.

Badając, czy Gmina działa w charakterze organu władzy publicznej, Sąd uznał, że relacje pomiędzy Gminą a właścicielem nieruchomości są stosunkiem cywilnoprawnym wynikającym z zawartej umowy. Gmina nie działa zatem jako organ władzy publicznej przy wykorzystaniu kompetencji władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów realizując w tym przypadku zadanie publiczne.

Przechodząc do kwestii naruszenia art. 29a ust. 1 ustawy o VAT w ocenie Sądu nie ulegało wątpliwości, że w przedmiotowej sprawie dotacja udzielona jest w celu sfinansowania instalacji systemów odnawialnych źródeł energii u określonego właściciela nieruchomości. Natomiast sama czynność montażu systemów odnawialnych źródeł energii w ocenie Sądu podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Od powyższego wyroku Gmina złożyła skargę kasacyjną, w której zarzuciła naruszenie następujących przepisów:

1. art. 15 ust. 6 ustawy o VAT w związku z art. 13 ust. 1 dyrektywy 112 poprzez ich błędną wykładnię prowadzącą do wniosku, że Gmina występuje w charakterze podatnika VAT, podczas gdy należało przyjąć, że Gminy nie uznaje się w tym zakresie za podatnika VAT,

2. art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że montaż systemów odnawialnych źródeł energii na nieruchomościach należących do mieszkańców, realizowany jest przez Gminę,

3. art. 29a ust. 1 ustawy o VAT poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że otrzymane przez Gminę dofinansowanie udzielone jest w celu sfinansowania instalacji systemów odnawialnych źródeł energii u konkretnego właściciela nieruchomości,

### III. W kwestii pytania prejudycjalnego.

1. Sąd pytający w pierwszej kolejności dąży do wyjaśnienia, czy Gmina, która w opisanym stanie faktycznym jest stroną umowy z Wykonawcą, która rozlicza się z Wykonawcą i na którą jest wystawiana faktura, prowadzi działalność gospodarczą, a w dalszej kolejności, czy taka transakcja wykonywana jest w ramach reżimu publicznoprawnego?

Zdaniem Wnioskodawcy, świadczone przez Gminę usługi nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ są wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego, a nie w ramach działalności gospodarczej. W konsekwencji wkład własny i dofinansowanie nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi podlegające opodatkowaniu.

2. Przed zbadaniem, czy transakcja jest wykonywana w ramach władztwa publicznego konieczne jest sprawdzenie, czy gmina wykonuje działalność

gospodarczą. Należy zauważyć, że jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, ocena art. 13 ust. 1 dyrektywy 112 w świetle celów wspomnianej dyrektywy świadczy o tym, że dla zastosowania zasady nieopodatkowania muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, przy czym działalność ta powinna być wykonywana w charakterze organu władzy publicznej (zob. wyrok TS z 25 października 2015 r., [...] C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, pkt 51 oraz powołane tam orzecznictwo).

Dla stwierdzenia, czy gmina prowadzi w badanym zakresie działalność gospodarczą konieczne jest zweryfikowanie, czy czynności mają charakter odpłatny. Możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (por. wyrok TS w sprawie [...] C-174/14, pkt 32 i powołane tam orzecznictwo).

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług jest „odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 112, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyrok TS z 12 maja 2016 r., C-520/14, [...], pkt 24 i powołane tam orzecznictwo). Dla rozpatrywanej sprawy ma to takie znaczenie, że Gmina zajęła stanowisko, że nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, gdyż wkład własny właściciela nieruchomości jest nieekwiwalentny w porównaniu ze świadczeniem realizowanym przez Gminę. W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że to czy transakcja gospodarcza została zrealizowana po cenie niższej, czy też wyższej od kosztu wytworzenia, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji odpłatnej”. To ostatnie pojęcie wymaga bowiem wyłącznie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika (C-520/14, [...], pkt 25).

Z drugiej strony nie sposób jednak nie zauważyć, że Gmina finansuje projekt w zasadniczym zakresie z otrzymanej dotacji, zatem wkład własny Gminy również jest nieekwiwalentny w porównaniu z kosztami instalacji. Nieekwiwalentność wkładów własnych jest zasadniczo cechą wszystkich stosunków cywilnoprawnych, w których otrzymywana jest tzw. dotacja do ceny towarów lub usługi. Rzeczywistych kosztów instalacji systemów odnawialnych źródeł energii ze środków własnych nie ponosi zarówno Gmina, jak i właściciel nieruchomości, co wynika z faktu otrzymania dotacji i nie jest związane z okolicznością, że usługę instalacji systemów odnawialnych źródeł energii świadczy Gmina.

W sprawie C-520/14 Trybunał zwrócił uwagę na asymetrię wpłat, które rodzice dokonywali na rzecz dowozu dzieci w odniesieniu do kosztów dowozu oraz okoliczność, że dowożenie dzieci nie było świadczone na warunkach na jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie przewozu osób.

Sąd występujący z pytaniem zastanawia się, czy takiej asymetrii nie ma również w przedmiotowej sprawie. Wysokość wpłaty uiszczanej przez właściciela nieruchomości została skalkulowana jako część kosztów kwalifikowalnych konkretnego systemu odnawialnego źródła energii określonego przez Wykonawcę, tj. wynagrodzenia należnego Wykonawcy za ten konkretny system. Część ta to 25% kosztów kwalifikowalnych, przy czym umowa z Właścicielem nieruchomości zawiera również maksymalną wysokość wkładu własnego. Jeżeli równowartość 25% kosztów kwalifikowalnych będzie przewyższać maksymalną wysokość wkładu własnego, Właściciel nieruchomości będzie zobowiązany do uiszczenia owej maksymalnej wysokości. Sposób skalkulowania wkładu własnego Właściciela nieruchomości wskazuje, że jest on nieekwiwalentny w porównaniu ze świadczeniem realizowanym przez Gminę. Właściciel nieruchomości uiszcza bowiem wyłącznie 25% kosztów kwalifikowalnych montażu. Ponadto wpłaty Właścicieli nieruchomości nie są przeznaczane na koszty nadzoru, promocji. Te koszty kwalifikowalne Gmina pokrywa z własnych środków i z dofinansowania.

Sąd występujący z pytaniem zwraca również uwagę na odmienne od rynkowych warunki transakcji. Gmina świadczy usługi w sposób odbiegający od warunków świadczenia takich samych usług przez innych przedsiębiorców. Wszystkie systemy odnawialnych źródeł energii będą stanowiły własność Gminy przez okres trwałości Projektu, tj. przez okres 5 lat od dnia otrzymania ostatniej

płatności, którą to płatność Gmina otrzyma na podstawie umowy o dofinansowanie i umowy o partnerstwie. Po tym okresie, prawo własności do systemu odnawialnego źródła energii zostanie przeniesione na Właściciela nieruchomości. Przez okres trwałości Projektu Właściciel nieruchomości nie będzie mógł sprzedać ani oddać systemu odnawialnego źródła energii. Również Gmina, przez okres trwałości Projektu, nie może sprzedać, darować ani zdemontować instalacji, gdyż to mogłoby narazić Gminę na konieczność zwrotu dofinansowania. Właściciele nieruchomości są zobowiązani do uiszczenia w umówionym terminie wkładu własnego na rachunek bankowy Gminy. Właściciele nieruchomości użyczyli na rzecz Gminy część nieruchomości niezbędnej do instalacji systemu odnawialnego źródła energii z przeznaczeniem na zainstalowanie tego systemu. W ramach umowy zawartej pomiędzy Gminą a Właścicielem nieruchomości, Właściciel ten będzie mógł korzystać, bez dodatkowych opłat, z systemu odnawialnego źródła energii, zgodnie z zasadami wynikającymi z tej umowy. Nadzór nad realizacją Projektu sprawował będzie Inspektor Nadzoru wyłoniony w ramach przetargu nieograniczonego. Uprawnionym do przeprowadzania odbioru końcowego jest Inspektor Nadzoru przy udziale przedstawicieli Gmin i Wykonawcy. Zatem powstaje wątpliwość, czy to nie Właściciel nieruchomości jest odbiorcą końcowym, konsumentem, ale Gmina. Powyższe może prowadzić do wniosku, że Gmina jest beneficjentem usług, a wpłaty Właścicieli nieruchomości są jedynie dodatkowym źródłem finansowania. Na podstawie tej umowy, Gmina została upoważniona przez Właściciela nieruchomości do występowania w jego imieniu przed właściwymi organami administracyjnymi, przy ubieganiu się o uzyskanie przewidzianych przepisami prawa pozwoleń, niezbędnych do usytuowania instalacji na obszarze Jego nieruchomości.

W takim przypadku nie można mówić o ustaleniu ceny świadczenia. W ogóle nie można zidentyfikować świadczenia wzajemnego. Jak wskazał Trybunał celem art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest uwzględnienie świadczenia wzajemnego zapłaconego za dostawę towaru lub świadczenie usługi w taki sposób, aby odzwierciedlić rzeczywistą wartość dostawy lub świadczenia usługi. W tym celu przepis ów włącza do podstawy opodatkowania, jako świadczenie wzajemne, subwencje bezpośrednio związane z cenami tych transakcji (wyrok z 9 października 2019 r. w sprawach połączonych C-573/18 i C-574/18, pkt 32 i 33 oraz przytoczone tam orzecznictwo). Nie można mówić o świadczeniu wzajemnym wówczas, gdy

mieszkaniec gminy nie jest beneficjentem inwestycji. Należy zwrócić uwagę, że montaż urządzeń nie jest usługą wykonywaną na rzecz poszczególnych mieszkańców, lecz na rzecz Gminy, która na tym etapie nabywa, na podstawie umowy z wykonawcą, własność urządzeń zainstalowanych w nieruchomościach użyczonych przez mieszkańców. Korzyści z realizacji projektu odniesie natomiast cała wspólnota, a nie tylko mieszkańcy nieruchomości, na których zostaną zainstalowane kolektory słoneczne (np. wyrok NSA z 15 października 2020 r. sygn. akt I FSK 689/18).

Za tym, że Wnioskodawca nie prowadzi działalności gospodarczej świadczy również, wskazanie we wniosku o interpretację, że nie ma zamiaru w sposób regularny i ciągły świadczyć usług montażu systemów odnawialnych źródeł energii. Nie zatrudnia i nie ma zamiaru zatrudniać pracowników wykonujących tego typu usługi.

3. Przyjęcie, że opisana transakcja dokonywana jest w ramach działalności gospodarczej nie oznacza jeszcze, że nie podlega opodatkowaniu. Zdaniem Wnioskodawcy, świadczone przez Gminę usługi nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ są wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego, a nie w ramach działalności gospodarczej. W konsekwencji wkład własny i dofinansowanie nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi podlegające opodatkowaniu. Wnioskodawca wskazał, że realizując Projekt wypełnia ustawowe zadania z ustawy o samorządzie gminnym i ustawy Prawo ochrony środowiska. Ustawa Prawo ochrony środowiska w art. 403 ust. 2 w związku z art. 400a ust. 1 pkt 21 i pkt 22 określa, że finansowaniem ochrony środowiska w zakresie przedsięwzięć związanych z ochroną powietrza i wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzenia bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii jest zadaniem własnym gminy. Istotą Projektu jest natomiast zapewnienie czystszej powietrza w regionie, poprawa warunków zdrowotnych, zmniejszenie ryzyka zachorowań na choroby układu krwionośnego i oddechowego. Celem głównym Projektu jest zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii w ogólnej produkcji energii. W ramach Projektu Gmina realizuje przyjętą przez Radę Ministrów „Politykę Energetyczną Polski do 2030 roku”, przyjętą w dniu 10 listopada 2009 roku, w ramach której odnawialne źródła energii mają stanowić 20% wytwarzanej energii. Cele Projektu prowadzą do wniosku, że Gminy realizują Projekt w interesie ogółu



mieszkańców, tj. zapewnienie czystszej powietrza i poprawa warunków zdrowotnych.

Z drugiej jednak strony wydaje się, że wykonywanie opisanych we wniosku czynności nie podlega szczególnym uregulowaniom publicznoprawnym z użyciem przywilejów władztwa państwowego. Należy zauważyć, że relacje pomiędzy Gminą a właścicielem nieruchomości są stosunkiem cywilnoprawnym wynikającym z zawartej umowy. Organ interpretacyjny uważa również, że opisane przez Gminę czynności (wykonania systemów odnawialnych źródeł energii na nieruchomościach ich właścicieli) dotyczą sfery działalności (rodzaju usług), w której na rynku działają również inne podmioty, których działalność nie podlega wyłączeniu z zakresu działania ustawy o VAT. Skoro zadania takie mogą realizować także podmioty niebędące jednostkami samorządu terytorialnego, oznacza to, że nie wykorzystuje się przy realizacji tych zadań, co do istoty, środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy publicznej. Z uwagi natomiast na przestrzeganie zasad konkurencji, nie powinna skutkować odmienną oceną charakteru podatkowego wykonywanych zadań okoliczność, że zadania te realizują podmioty publiczne i niepubliczne.

4. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, Sąd występujący z pytaniem zastanawia się czy do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 dyrektywy 112 należy wliczyć otrzymane przez gminę (organ władzy publicznej) dofinansowanie ze środków europejskich na realizację projektów dotyczących odnawialnych źródeł energii?

W wydanej interpretacji, odnosząc się do opodatkowania otrzymanego przez Gminę dofinansowania do Projektu, organ interpretacyjny uznał, że dofinansowanie to należy zaliczyć do podstawy opodatkowania, o której mowa w 29a ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ dofinansowanie to ma bezpośredni związek z instalacją odnawialnych źródeł energii i tym samym jest bezpośrednio związane z konkretnymi czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT przez Gminę. Otrzymane dofinansowanie należy więc uznać za środki otrzymane od osoby trzeciej (dotacje, subwencje lub dopłaty o podobnym charakterze), które mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Wnioskodawcę usług.

Uznanie, że wnioskodawca wykonuje działalność gospodarczą, która nie jest wyłączona z VAT, nie będzie jeszcze oznaczało, że cała kwota należności od

właścicieli nieruchomości podlega opodatkowaniu, ponieważ jej część pokryta finansowaniem może nie zostać objęta opodatkowaniem, ponieważ nie będzie podlegała zaliczeniu do podstawy opodatkowania.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że subwencja aby mogła zostać bezpośrednio związana z ceną danej transakcji, powinna być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu po to, by dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę. Jedynie w tym przypadku subwencję można uznać za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym może ona podlegać opodatkowaniu (wyroki z: 15 lipca 2004 r. C-144/02, pkt 27, 28; z 9 października 2019 r. C-573/18 i C-574/18, pkt 31). W tym celu należy zbadać, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezbędne jest bowiem, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszyła się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby zatem element determinujący ceny, jakiej ten ostatni żąda. Należy zatem zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji. Ponadto możliwe powinno być zidentyfikowanie świadczenia wzajemnego, które stanowi subwencja (wyrok z 9 października 2019 r. w sprawach połączonych C-573/18 i C-574/18, pkt 32 i 33 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

Tymczasem stan faktyczny sprawy, w którym Naczelny Sąd Administracyjny wystąpił z pytaniem, nie pozwala na uznanie, że została ustalona jakakolwiek cena, na którą bezpośrednio wpływa przyznana dotacja. Przeciwnie analiza stanu faktycznego pozwala uznać, że przedmiotowa dotacja ma charakter kosztowy. Aby ustalić, czy dane dotacje są czy też nie są opodatkowane istotne są warunki ich przyznawania, które mają za zadanie określenie celu realizowanego dofinansowania. Kryterium uznania dotacji za będącą podstawą opodatkowania jest zatem stwierdzenie, że dotacja ma na celu sfinansowanie konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dotacje, których nie da się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi

opodatkowaniu, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 dyrektywy 112.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że lider Projektu, w imieniu wszystkich partnerów, w tym również w imieniu Wnioskodawcy, zawarł umowę o dofinansowanie Projektu z Województwem [...]. Na podstawie umowy o partnerstwie, uzyskane przez GMC dofinansowanie, zostanie przekazane Partnerom w części dotyczącej poszczególnych Partnerów. Dofinansowanie jest przeznaczone wyłącznie na częściowe pokrycie kosztów kwalifikowalnych. Do dyskrecjonalnej decyzji każdej gminy należy sposób sfinansowania pozostałej części kosztów Projektu. Dofinansowanie otrzymane przez Wnioskodawcę obejmuje wydatki związane z Projektem i może być przeznaczone wyłącznie na wydatki niezbędne do realizacji tego Projektu. Gminie zostało przyznane dofinansowanie w wysokości 75% całkowitych kosztów kwalifikowalnych Projektu (kosztów objętych dofinansowaniem).

Za tym, że dotacja nie wchodzi do podstawy opodatkowania usługi termomodernizacyjnej, przemawia również fakt, że prowadziłoby to do naruszenia art. 69 ust. 3 pkt c) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 320, z późn. zm.), stanowiącego, że podatek od wartości dodanej (VAT), z wyjątkiem podatku którego nie można odzyskać na mocy prawodawstwa krajowego VAT, stanowi koszty niekwalifikowalne w odniesieniu do wkładu z EFSI, czyli nier refundowane (niepokrywane) dotacją.

Włączenie dotacji do podstawy opodatkowania będzie oznaczało, że część tych środków będzie przeznaczona nie na cel, na jaki zostały przyznane w ramach unijnego funduszu, a na odprowadzenie daniny do budżetu państwa.

W kontekście poruszanego celu inwestycji, można dodatkowo podkreślić, że celem tych inwestycji jest realizacja zadań związanych z ochroną środowiska i poprawą stanu powietrza na terenie gminy, co należy do zadań własnych gminy, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Potwierdza to, że otrzymana dotacja zgodnie z podpisaną umową z instytucją udzielającą dofinansowania jest dotacją celową, czyli przeznaczoną do

dofinansowania kosztów inwestycji samorządów, będąca dofinansowaniem ogólnym pokrywającym koszty realizowanych zadań. Dotacja ta nie jest również kalkulowana w oparciu o stawkę jednostkową, jak przy dotacjach przedmiotowych przeznaczonych na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów i usług.

5. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

6. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).



**Za zgodność z oryginałem**

Starszy Inspektor Sądowy  
  
Karol Cillon