



MINISTER FINANSÓW
Organ upoważniony do wydawania interpretacji
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W ŁODZI

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) oraz § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku z dnia 23 lutego 2015 r. (data wpływu 5 marca 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie stawki podatku VAT w wysokości 8% dla usługi związanej z wykonaniem kompletnej kotłowni opartej na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej kolektora pionowego w domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m² – jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 5 marca 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie stawki podatku VAT w wysokości 8% dla usługi związanej z wykonaniem kompletnej kotłowni opartej na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej kolektora pionowego w domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m².

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

zajmuje się wierceniem studni głębinowych oraz wykonywaniem odwiertów pod sondy pionowe. Wnioskodawca zamierza kompleksowo wykonywać kotłownie oparte na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem zasilania w postaci sondy pionowej umieszczonej w odwiercie, który sam będzie wykonywał. Klasyfikacja obiektu budowlanego PKOB 11. Cena umowy obejmować będzie całkowitą wartość materiałów i urządzeń niezbędnych do wykonania kotłowni, koszty robocizny pracowników i zysk. Cała instalacja tworzy spójną całość: górne źródło (czyli ogrzewanie grzejnikowe, podłogowe lub ścienne wewnątrz budynku), dolne źródło (czyli element instalacji pobierający energię w tym przypadku z gruntu czyli z wykonanego odwiertu) oraz gruntowa pompa ciepła (urządzenie przetwarzające energię pozyskaną z gruntu na energię pozwalającą ogrzać budynek oraz przygotować ciepłą wodę użytkową). Instalacja stanowi pod względem technicznym jedną nierozzerwalną całość. Bez jakiegokolwiek jej elementu składowego instalacja nie może



Administracja
Podatkowa

Adres do korespondencji
Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim
ul. Wronia 65
97-300 Piotrków Trybunalski

NIP: 725-10-45-452
REGON: 001022890

tel.: +48 44 645 01 51
fax: +48 44 649 76 94

www.kip.gov.pl
e-mail: bkip@ld.mofnet.gov.pl

funkcjonować. Ze względu na zastosowaną technologię odzysku ciepła z zewnątrz budynku – część instalacji znajduje się poza obrysem budynku (sonda gruntowa, kolektor gruntowy). Części instalacji znajdujące się wewnątrz i na zewnątrz budynku są ze sobą połączone w sposób trwały i stanowią pod względem produkcji ciepła na potrzeby ogrzania budynku integralną całość. Kotłownia bez dolnego źródła energii nie będzie działać. Mając na względzie powołane przepisy prawa oraz elementy opisanego zdarzenia przyszłego, stwierdzić należy, iż skoro przedmiotem umowy, którą Wnioskodawca będzie zawierać są usługi kompleksowe na wykonanie kotłowni opartej na: gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej w domu jednorodzinnym, na którą będą się składać czynności polegające na wykonaniu części instalacji poza obrysem budynku (sonda gruntowa, kolektor gruntowy) co stanowi całościową usługę instalacji centralnego ogrzewania, wentylacji, to o ile przedmiotowe usługi dokonywane będą w ramach budowy, remontu, modernizacji lub przebudowy i wykonywanych w domach jednorodzinnych o powierzchni do 300 m², czynności te podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 12, w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Jaką należy zastosować stawkę podatku VAT za usługę wykonania kompletnej kotłowni opartej na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej kolektora pionowego w domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m²?

Zdaniem Wnioskodawcy, przysługuje mu prawo do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 8% w stosunku do świadczonych usług wykonywania kompletnej kotłowni opartej na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej umieszczonej w piezometrze (odwiercie pionowym) w domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m² w całości.

Zgodnie z art. 3 pkt 1a i pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz., 1118 ze zm.) pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Stosownie do art. 3 ust. 7 ww. ustawy Prawo budowlane, przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Wnioskodawca uważa, iż przysługuje mu prawo do zastosowania preferencyjnej stawki podatku w wysokości 8% w stosunku do wszystkich wykonanych prac w celu zamontowania opisanej w zdarzeniu przyszłym instalacji grzewczej, składającej się z gruntowej pompy ciepła instalowanej wewnątrz budynku, jak i wymiennika gruntowego, z którego pompa pobiera energię cieplną, montowanego na zewnątrz, zarówno pod budynkiem, jak i poza bryłą budynku oraz instalacji wentylacyjnej z gruntowym wymiennikiem ciepła składającej się z orurowania i centrali wentylacyjnej oraz modułu wewnętrznego montowanych wewnątrz budynku połączonych z instalacją zewnętrzną, tj. rurami ułożonymi w gruncie w otoczeniu budynku. Ustawodawca nie ograniczył prawa do stosowania preferencyjnej stawki podatku w wysokości 8% wyłącznie do instalacji wykonywanych wewnątrz budynku.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w ustawie Prawo budowlane, przez obiekt budowlany rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, instalacje natomiast muszą być montowane zarówno wewnątrz ścian, stropów czy fundamentów, jak i poza bryłą budynku, tak też nie ma podstaw do ograniczania możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT 8% wyłącznie do tych części prac, które wykonywane są w bryle budynku, instalacje znajdujące się poza nim stanowią bowiem nieodłączny element obiektu budowlanego objętego społecznym programem mieszkaniowym, a co za tym idzie korzystają z opodatkowania

wg preferencyjnej stawki podatku VAT w stosunku do wszystkich prac wykonanych poza bryłą budynku, jak i w obrębie bryły budynku, związanych z montowaniem instalacji grzewczej opartej na pompie ciepła i instalacji wentylacyjnej z wymiennikiem gruntowym. Fakt umieszczenia wymiennika gruntowego (niesamodzielny element instalacji grzewczej) na zewnątrz lub poniżej budynku wynika ze specyfikacji funkcjonowania takiej instalacji grzewczej i nie ma tu żadnej możliwości ingerencji i dokonywania zmian w projektach budowlanych.

Wnioskodawca przytoczył stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej (sygn. IBPP2/443-290/09/LŻ). Należy zauważyć, że pompa ciepła służy ogrzewaniu budynku i opodatkowanie odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług wyższą stawką podatku VAT jest faktem niekorzystnym biorąc pod uwagę brak wyższego opodatkowania przy wykonaniu instalacji wodno-kanalizacyjnej oraz centralnego ogrzewania wraz z montażem kotła grzewczego wewnątrz budynku. Taki montaż zgodny jest ze sztuką budowlaną natomiast w przypadku pomp ciepła, prawo nie nadaża za zmieniającą technologią i nie powinno być interpretowane na niekorzyść podatnika.

Podobne stanowisko ma Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (sygn. IPTPP2/443-700/11-4/JS), w której stwierdził: o ile faktycznie przedmiotem umowy zawartej przez Wnioskodawcę jest wykonanie kompleksowej usługi, polegającej na montażu i dostawie urządzeń kotłowni z wykorzystaniem pompy ciepła, wykonaniu dolnego źródła ciepła jako instalacji ogrzewania podłogowego lub grzejnikowego oraz świadczona usługa mieści się w czynnościach, o których mowa w art. 41 ust. 12 ustawy i § 7 rozporządzenia Ministra Finansów, wówczas z tytułu wykonania tej usługi, zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

Sprawę jednolitego pod względem podatku VAT traktowania usługi i jej nierozzerwalności niezależnie od jej wykonywania wewnątrz czy na zewnątrz budynku rozstrzygnął Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 marca 2009 r. (sygn. akt I SA/Wr 1435/09). W uzasadnieniu tego wyroku podkreślono, iż Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku C-349/96 Card Protection Plan Ltd oraz C-41/04 Levob Verzekering BV wypowiedział się przeciw sztucznemu dzieleniu usługi złożonej z kilku świadczeń w celu opodatkowania różnymi stawkami podatku od towarów i usług. Wobec powyższego nie powinno się stosować stawki 8% podatku do usługi wykonywanej wewnątrz budynku oraz stawki 23% do usługi wykonywanej poza budynkiem, jak ma to miejsce w przypadku montażu pomp ciepła. Jako, że instalacja pompy ciepła stanowi nierozzerwalną całość należy do niej stosować jedną stawkę w wysokości 8%. Wnioskodawca podkreśla, iż WSA we Wrocławiu stanął na stanowisku, że użyte w § 6 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336) – słowo „dotyczy” (obiektów budownictwa mieszkalnego) nie oznacza „wewnątrz” lub „w”. Należy zauważyć, że w przedmiotowej sprawie wykonanie części instalacji centralnego ogrzewania w oparciu o pompy ciepła na zewnątrz budynku nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest ściśle powiązane z uruchomieniem pompy ciepła służącej do centralnego ogrzewania. W przypadku instalacji wentylacyjnej wymiennik gruntowy, o ile jest zastosowany, stanowi jej część i służy wstępnej obróbce powietrza nawiewanego do budynku.

Skoro ustawodawca nie wskazał wprost, że stawkę podatku 8% stosuje się tylko do instalacji wykonywanych wewnątrz budynku, a z przepisów prawa wynika, że przez obiekt budowlany rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, a z istoty swej instalacje muszą być montowane zarówno wewnątrz ścian, stropów czy fundamentów jak i poza bryłą budynku, tak też powinien on zastosować stawkę podatku 8% w stosunku do wszystkich prac wykonanych poza bryłą budynku, jak i w obrębie bryły budynku, związanych z montowaniem instalacji grzewczej opartej na pompie ciepła i wymienniku gruntowym. Fakt umieszczenia

wymiennika gruntowego (niesamodzielny element instalacji grzewczej) na zewnątrz lub poniżej budynku wynika ze specyfikacji funkcjonowania takiej instalacji grzewczej i jest w pełni niezależny od wykonawcy.

Kolejnym potwierdzeniem stanowiska Wnioskodawcy jest również wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 września 2010 r., (sygn. akt I SA/Gd 470/10) wydany w zbliżonym stanie faktycznym, gdzie Sąd stwierdził, iż: „Wykonanie zaś takiej instalacji jest (...), jedną i kompleksową usługą, w stosunku do której nie może być mowy, że zastosowanie właściwej stawki podatku, uzależnione jest od miejsca przeprowadzenia takiego przyłącza. Dzielenie takiej usługi, która zapewne jest wieloetapowa, byłoby sprzeczne z racjonalnością ustawodawcy. Oznacza to zatem, że usługa ta objęta jest w całości 8% stawką podatku od towarów i usług. Wyciąganie odwrotnych wniosków nie ma więc uzasadnienia prawnego.”

W związku z powyższymi argumentami, w ocenie Wnioskodawcy, skoro przedmiotem umowy jest usługa kompleksowa, na którą składają się czynności polegające na wykonaniu odwiertu poza budynkiem oraz czynności montażu instalacji ogrzewania opartej na pompie ciepła (zarówno w obrębie budynku jak i poza bryłą budynku), usługa ta mieści się w zakresie czynności, o których mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT i powinna być opodatkowana stawką 8%, zgodnie z art. 41 ust. 12 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, i pod warunkiem, że usługa ta nie dotyczy odrębnej budowli w rozumieniu Prawa budowlanego – interpretacja indywidualna IBPP2/443-391/13/RSZ z dnia 26 lipca 2013 r. „Nie można bowiem dzielić przedmiotu sprzedaży na poszczególne składniki tylko i wyłącznie z przyczyn leżących po stronie przepisów podatkowych, skoro przepisy cywilnoprawne traktują taki przypadek jako jeden przedmiot sprzedaży”. Wyrok NSA sygn. akt I FSK 103/05 z 22 czerwca 2005 roku.

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

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

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

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

Na mocy 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 (...).

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

Stosownie do treści art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Na mocy art. 146a pkt 1 i 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

- 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;
- 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Stosownie do art. 41 ust. 12 ustawy, stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym – zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy – rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

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

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²;
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

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 (art. 41 ust. 12c ustawy).

Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2013 r., poz. 1719), stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 8% dla:

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

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

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

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja, przebudowa oraz roboty budowlane, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do przepisów zawartych w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r., poz. 1409, z późn. zm.).

W myśl art. 3 ww. ustawy, ilekroć w ustawie jest mowa o:

- budowie – należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego (pkt 6),
- robotach budowlanych – należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego (pkt 7),
- przebudowie – należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; (...) (pkt 7a),
- remoncie – należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych, polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym (pkt 8).

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

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

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

W związku z przytoczoną definicją stwierdzić należy, że pojęcie „montaż” odnosi się do takiego sposobu działania, w efekcie którego z niezależnie od siebie istniejących części powstaje wytwór będący zupełnie nową całością.

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

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

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

Zgodnie z cyt. rozporządzeniem dział PKOB 11 obejmuje:

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

Natomiast z uregulowań zawartych w ustawie Prawo budowlane, wynika, że pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynkiem zaś jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 1 lit. a i pkt 2).

Analiza powołanych wyżej przepisów prawa podatkowego prowadzi do wniosku, iż warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji budynków lub ich dostawy. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej, 8% stawki podatku.

Stwierdzić należy, że w powyższej definicji budynku nie mieszczą się elementy infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Oznacza to, że stawka preferencyjna, przewidziana ww. przepisami art. 41 ust. 12 w związku z art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy, dotyczy czynności tam wymienionych wykonywanych wyłącznie w budynkach, rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi, w tym na konstrukcji umieszczonej na dachu budynku lub jego ścianach. Stawki tej ustawodawca nie przewidział dla ww. czynności wykonywanych poza tymi obiektami, w tym również dotyczących elementów infrastruktury budowlanej.

Do pozostałych usług, wykonywanych poza obiektem budowlanym zastosowanie ma podstawowa stawka podatku w wysokości 23%.

Powyższe potwierdzają przepisy art. 146 ust. 1-3 ustawy. Zgodnie z obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r. art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy, stawkę w wysokości 7% VAT stosowało się m.in. w odniesieniu do robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą.

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

W myśl art. 146 ust. 2 ustawy, przez roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się roboty budowlane dotyczące inwestycji w zakresie obiektów budownictwa mieszkaniowego i infrastruktury towarzyszącej oraz remontów obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Stawka obniżona nie obejmuje usług związanych z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu. Zgodnie z definicją zawartą w art. 146 ust. 3 ustawy przez infrastrukturę towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu należy rozumieć:

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

– jeżeli są one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Z treści znowelizowanych przepisów wynika więc, że preferencyjna, 8% stawka podatku nie dotyczy czynności budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy

i konserwacji wykonywanych poza obiektem budowlanym będącym obiektem budownictwa mieszkaniowego, a także nie obejmuje ww. czynności dotyczących obiektów infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu.

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

Z opisu sprawy wynika, że **zajmuje się wierceniem studni** głębinowych oraz wykonywaniem odwiertów pod sondy pionowe. Wnioskodawca zamierza kompleksowo wykonywać kotłownie oparte na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem zasilania w postaci sondy pionowej umieszczonej w odwiercie, który sam będzie wykonywał. Klasyfikacja obiektu budowlanego PKOB 11. Cena umowy obejmować będzie całkowitą wartość materiałów i urządzeń niezbędnych do wykonania kotłowni, koszty robocizny pracowników i zysk. Cała instalacja tworzy spójną całość: górne źródło (czyli ogrzewanie grzejnikowe, podłogowe lub ściennie wewnątrz budynku), dolne źródło (czyli element instalacji pobierający energię w tym przypadku z gruntu czyli z wykonanego odwiertu) oraz gruntowa pompa ciepła (urządzenie przetwarzające energię pozyskaną z gruntu na energię pozwalającą ogrzać budynek oraz przygotować ciepłą wodę użytkową). Instalacja stanowi pod względem technicznym jedną nierozdzielalną całość. Bez jakiegokolwiek jej elementu składowego instalacja nie może funkcjonować. Ze względu na zastosowaną technologię odzysku ciepła z zewnątrz budynku – część instalacji znajduje się poza obrysem budynku (sonda gruntowa, kolektor gruntowy). Części instalacji znajdujące się wewnątrz i na zewnątrz budynku są ze sobą połączone w sposób trwały i stanowią pod względem produkcji ciepła na potrzeby ogrzania budynku integralną całość. Kotłownia bez dolnego źródła energii nie będzie działać.

Odnosząc się do powyższego należy podkreślić, że obniżone stawki podatku mają charakter wyjątkowy i nie podlegają ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, zaś możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest niedopuszczalna, uznać należy, iż stawki te winny mieć zastosowanie do towarów i usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy. Preferencyjna, 8% stawka podatku od towarów i usług ma zastosowanie do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, a nie do wszystkich czynności dotyczących obiektu (infrastruktura towarzysząca).

Mając na uwadze powyższy opis sprawy należy zauważyć, że część instalacji ogrzewania opartej na pompie ciepła znajduje się w budynku zaliczanym do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Natomiast prace wykonywane poza obiektem budowlanym (poza obrysem budynku), na działce klienta, dotyczą infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu.

W świetle okoliczności sprawy znaczenie ma uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt I FPS 7/12, który stwierdził, iż obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336) i w § 37 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799, z późn. zm.) nie

może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem.

Zdaniem tut. Organu, bez znaczenia jest przy tym, że instalacja ogrzewania oparta na pompie ciepła znajdująca się w budynku oraz poza bryłą budynku wykonywana jest w ramach kompleksowej usługi. W przypadku tym mamy bowiem do czynienia z czynnościami, które w zakresie przedmiotu opodatkowania można bez problemu rozdzielić, a w obecnie obowiązujących unormowaniach obniżoną stawkę podatku można stosować jedynie do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym i robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, co nie obejmuje – jak wykazano powyżej – robót zewnętrznych w stosunku do tych obiektów, czyli związanych z infrastrukturą towarzyszącą temuż budownictwu, określonych w art. 146 ust. 3 ustawy.

Zwrócić w tym zakresie należy uwagę na wyrok ETS (obecnie TSUE) z 6 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales' Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, w którym orzeczono, że okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny, objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem (w Polsce stawka 0%) dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) VI Dyrektywy, oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych z tego zwolnienia według stawki zwykłej.

ETS w sprawie tej stwierdził, że w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, włączywszy w to szczególny kontekst prawny. W tej sprawie, uwzględniając wyjątkowość regulacji art. 28 ust. 2 lit. b) VI Dyrektywy (przepis przejściowy), oraz fakt, że Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stwierdziło, że należy opodatkować stawką zerową jedynie dostawę samych przyczep kempingowych, nie uznając, że uzasadnione byłoby zastosowanie tej stawki również do dostawy wyposażenia wnętrza tej przyczepy kempingowej – ETS nie podzielił stanowiska podatnika i udzielił powyższej odpowiedzi, opowiadającej się za różnym potraktowaniem – pod względem stawki podatku – dwóch rozdzielnych przedmiotów opodatkowania składających się na jedno świadczenie podatnika.

Orzeczenie to ma istotne znaczenie w niniejszej sprawie, gdyż dotyczy ona także interpretacji przepisów o charakterze wyjątkowym, normujących przesłanki zastosowanej preferencyjnej stawki podatku.

W orzeczeniach z dnia 18 stycznia 2001 r., C-83/99 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii* oraz C-144/01 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii*, TSUE podkreślił, że przepisy określające grupę towarów/usług, które mogą być objęte preferencyjnymi stawkami, stanowią wyjątek od zasady stosowania stawki podstawowej, dlatego też przepisy te powinny być interpretowane w sposób ścisły (A. Cmoch, *Dyrektywa VAT 2006/112/WE – Komentarz 2011*, pod. red. J. Martini, str. 525 – 526, wyd. UNIMEX).

Podnieść ponadto należy, że konieczność ścisłego interpretowania przepisów dot. obniżonej stawki VAT w zakresie budownictwa mieszkaniowego wskazuje także art. 41 ust. 12c ustawy, stanowiący, że w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b, obniżoną stawkę podatku stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni

użytkowej. Obrazuje to, że w takim w przypadku, w sytuacji gdy dane roboty budowlane (dostawa), mimo nawet swojej jednorodności, dotyczą tego rodzaju ponadnormatywnego obiektu budownictwa mieszkaniowego, obliuguje to podatników do określania podstawy opodatkowania oraz stawki podatku (podstawowej i obniżonej) z uwzględnieniem ustalonej powyżej proporcji.

Należy zaznaczyć, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy Dyrektywy 2006/112/WE nie określają wprost tego rodzaju świadczeń. Wręcz przeciwnie jako zasadę przy określaniu opodatkowania podatkiem VAT różnych świadczeń przyjmują założenie, że każde świadczenie stanowi odrębną usługę, czy też dostawę, a nie jako element złożonego świadczenia.

Mając na względzie powyższe uregulowania stwierdzić należy, iż czynności polegające na wykonaniu kotłowni opartej na pompie ciepła, w przypadku gdy będą wykonywane w ramach budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy budynku mieszkalnym – domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m² tj. w obiekcie, o którym mowa w art. 41 ust. 12 ustawy, będą podlegały opodatkowaniu preferencyjną 8% stawką podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast czynności związane z wykonaniem ww. instalacji poza tym budynkiem nie będą mogły korzystać ze stawki w wysokości 8%, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy i będą podlegały podstawowej stawce podatku VAT w wysokości 23%, stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ww. ustawy.

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym ma zastosować preferencyjną stawkę podatku VAT w wysokości 8% za usługę wykonania kompletnej kotłowni opartej na gruntowej pompie ciepła z dolnym źródłem w postaci sondy pionowej kolektora pionowego w domu jednorodzinnym o powierzchni do 300 m², należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się natomiast do przywołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych, tut. Organ pragnie podkreślić, iż w identycznym stanie prawnym i identycznym zdarzeniu przyszłym rozstrzygnięcia powinny być identyczne. Cel ten osiągany jest poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej. Zauważyć w tym miejscu należy, iż interpretacje rozbieżne bądź wątpliwe mogą być poddane weryfikacji w trybie art. 14e § 1 tej ustawy, zgodnie z którym „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość (...)”. Oznacza to, że interpretacje indywidualne wydawane przez upoważnione do tego organy każdorazowo podlegają analizie i weryfikacji, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, Minister Finansów może zmienić nieprawidłową interpretację indywidualną.

Jednocześnie tutejszy Organ informuje, że powołane przez Zainteresowanego wyroki sądowe są rozstrzygnięciami w indywidualnych sprawach, osadzonych w określonym stanie faktycznym i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.

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

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie, które nie zostały objęte pytaniem wskazanym we wniosku, nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone.

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, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, ul. Prosta 10, 25-366 Kielce, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2012 r., poz. 270, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

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

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

Z up. Dyrektora
Izby Skarbowej w Łodzi
Wiceprezesa
Sławomir Citek

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Pińczowie (wersja elektroniczna);
- 3) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach (wersja elektroniczna);
- 4) aa.

