



MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 14 czerwca 2011 r.

PT3/0602/20/222/LP/J/11/BMI9 7206

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 16.06.11.

nr 3138 podpis. Borusewicz

*B. Kozłowski*  
Marszałek Senatu  
wpłynęło dn. 16.06.11. rzał.  
nr 5888 podpis. *Marszałek*

Pan  
Bogdan Borusewicz  
Marszałek Senatu  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Szanowny Panie Marszałku,*

W związku z pismem Pana Marszałka z dnia 17 maja 2011 r. znak: BPS/DSK-043-3657/11, przy którym zostało przekazane oświadczenie złożone przez Panią Senator Małgorzatę Adamczak podczas 76. posiedzenia Senatu RP w dniu 12 maja 2011 r., w sprawie wyjaśnienia kwestii rozliczania pod kątem podatku od towarów i usług opłat za media związane z usługą w zakresie wynajmowania nieruchomości lokalowych na cele mieszkaniowe i użytkowe, w kontekście, wskazanego przez Panią Senator wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 423/10, uprzejmie informuję:

Umowa najmu lokalu, która jest uregulowana w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.), stanowi umowę dwustronnie zobowiązującą i wzajemną. Odpowiednikiem świadczenia wynajmującego, polegającego na oddaniu lokalu do używania przez czas oznaczony lub nie oznaczony na podstawie powyższej umowy, jest świadczenie najemcy, sprowadzające się do płacenia wynajmującemu określonego w tej umowie czynszu. Jednocześnie podkreślić należy, iż w myśl zasady swobody umów, określonej w art. 351<sup>1</sup> ww. ustawy Kodeks cywilny, strony indywidualnej umowy najmu (np.: lokalu) mogą w dowolny sposób kształtować treść tej umowy oraz ustalać sposób rozliczania kosztów z tego tytułu.

W związku z powyższym uprzejmie wskazuję, iż odnoszące się do powyższej tematyki zarówno orzeczenia sądów administracyjnych (np. powołany w oświadczeniu Pani Senator wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 423/10), jak i stanowiska organów podatkowych dotyczą konkretnych, zróżnicowanych, stanów faktycznych, które są przedstawiane przez podatników w ich indywidualnych sprawach, co powoduje, iż brak jest podstaw do rozciągania wniosków z tych orzeczeń wynikających na wszystkie zaistniałe w życiu gospodarczym sytuacje.

Podkreślić przy tym należy, iż przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) nie regulują zasad zawierania między stronami umów najmu lokalu oraz rozliczania płatności z tego tytułu, tym bardziej, że po stronie

organów podatkowych brak jest uprawnień do ingerencji w ww. umowy, gdyż stanowiłoby to naruszenie powyższej zasady swobody umów.

Jednakże zgodnie z poglądami, które obowiązują w doktrynie i orzecznictwie sądowno-administracyjnym, normy prawa cywilnego nie mogą służyć do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r. sygn. akt I FSK 983/09).

Mając powyższe na uwadze, w zakresie pytań Pani Senator, dotyczących kwestii VAT należnego, stwierdzić należy, iż:

Ad. 1.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast jak wynika z art. 8 ust. 1 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, 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 tej ustawy.

Ponadto w świetle art. 29 ust. 1 ww. ustawy podstawą opodatkowania jest obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Mając na uwadze, iż przez umowę najmu lokalu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy przedmiot najmu (tj. lokal) do używania przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz, to umówiony między stronami czynsz jest wynagrodzeniem za możliwość korzystania z cudzej własności i stanowi świadczenie wzajemne należne za używanie lokalu przez jego najemcę.

Podkreślić przy tym należy, iż podstawową usługą świadczoną przez wynajmującego na rzecz najemcy jest usługa wynajmu lokalu a koszty mediów ponoszone przez najemcę, wchodzące w skład czynszu, w sytuacji gdy najemca nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów, nie miałyby racji bytu w przypadku braku tej usługi podstawowej – wynajmu lokalu. Są one zatem ściśle związane z powyższą usługą, będącą przedmiotem indywidualnej umowy najmu zawartej przez strony w konkretnym, zróżnicowanym stanie faktycznym. Tym samym w sytuacji, gdy korzystający z lokalu nie ma możliwości zawarcia umowy bezpośrednio z dostawcą mediów, wydatki za media stanowiące element świadczenia należnego z tytułu umowy najmu lokalu, winny co do zasady stanowić wraz z czynszem obrót, w rozumieniu art. 29 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, z tytułu świadczenia usług wynajmu.

Wskazać ponadto należy, iż opodatkowanie podatkiem od towarów i usług wynajmu lokalu uzależnione jest od jego charakteru i celu. Usługa w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe korzysta bowiem ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Natomiast usługa wynajmu nieruchomości lokalowej na cele niemieszkaniowe (użytkowe) podlega opodatkowaniu podstawową stawką tego podatku w wysokości 23%, stosownie do brzmienia art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ww. ustawy.

Tym samym, w przypadku gdy przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług według odpowiedniej stawki ww. podatku jest usługa wynajmu nieruchomości lokalowej, a poszczególne opłaty (zgodnie z konkretną umową najmu zawartą między stronami) stanowią element cenotwórczy tej usługi, podlega ona jako świadczenie jednolite opodatkowaniu tym podatkiem według zasad właściwych tej usłudze, tj. stawką podstawową w wysokości 23% w przypadku wynajmu lokali użytkowych, bądź korzysta ze zwolnienia od tego podatku w przypadku wynajmu lokali mieszkalnych.

Zgodnie bowiem z ogólnymi zasadami podatku od towarów i usług, w przypadku świadczenia konkretnej usługi (w tym przypadku usługi wynajmu nieruchomości lokalowej) nie powinno się wyodrębniać poszczególnych elementów, które składają się na tę usługę i opodatkowywać ich osobno, ponieważ usługodawca (wynajmujący) sprzedaje określoną usługę a nie elementy (koszty), które się na nią składają.

Nadmieniam przy tym, iż stosownie do orzecznictwa unijnego, świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sposób sztuczny dzielone, gdyż mogłoby to spowodować naruszenie całego systemu opodatkowania VAT. Usługę należy uznać za pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania dostarczonej usługi zasadniczej (np.: wyrok TSUE w sprawie C-349/96).

Ad. 2.

Odpowiedź na pytanie nr 2 w zakresie podatku należnego, wiąże się z odpowiedzią na pytanie nr 1 oraz uwagą dotyczącą możliwości zastosowania zwolnienia dla opłat za tzw. media, które mogą być zwolnione od podatku od towarów i usług, jeżeli opłata za media, jako element świadczenia kompleksowego, zostanie włączona wraz z czynszem do wynagrodzenia za świadczenie usługi wynajmu wyłącznie na cele mieszkaniowe (wówczas podatek należny nie wystąpi).

Nadmieniam, iż poza materią prawa podatkowego pozostaje, wskazane w oświadczeniu Pani Senator, zagadnienie dotyczące sporządzania przez wynajmującego zbiorczego zestawienia wpływów z mediów z danej kamienicy w celu wykazania podatku należnego. Dla celów podatku od towarów i usług istotne jest bowiem, by podatnik VAT czynny z tytułu świadczonych przez siebie usług, opodatkowanych ww. podatkiem, wypełniał w sposób prawidłowy spoczywające na nim obowiązki (takie jak: fakturowanie, ewidencjonowanie, składanie deklaracji podatkowych oraz zapłata powyższego podatku), zgodnie z przepisami ww. ustawy o podatku od towarów i usług oraz aktami wykonawczymi do tej ustawy.

Zatem podatnik tego podatku, który oprócz usług wynajmu nieruchomości lokalowych na cele użytkowe, świadczy także usługi wynajmu nieruchomości na cele mieszkaniowe (zwolnione przedmiotowo od ww. podatku) w składanej przez siebie deklaracji podatkowej dla potrzeb podatku od towarów i usług, wykazuje świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od tego podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jednakże wyłącznie w polu dotyczącym podstawy opodatkowania.

Natomiast odnośnie, poruszonej w pytaniu nr 2, kwestii dokumentowania usług świadczonych przez czynnego podatnika VAT, którym w przedstawionej przez Panią Senator sytuacji, stanie się wynajmujący nieruchomości lokalowe, stwierdzić należy, iż podatnik tego podatku jest obowiązany wystawić fakturę VAT stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (stosownie do art. 106 ust. 1 powyższej ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

W myśl art. 106 ust. 4 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik tego podatku nie ma obowiązku wystawiania faktur VAT osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób jest obowiązany do wystawienia faktury VAT. Szczegółowe regulacje dotyczące wystawiania faktur VAT zostały zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360).

Odnosząc się natomiast do pytań Pani senator w zakresie kwestii VAT naliczonego, stwierdzić należy, iż:

Ad. 1.

W zakresie prawa podatnika VAT czynnego, który świadczy zarówno usługi wynajmu nieruchomości lokalowej na cele mieszkaniowe, jak i użytkowe, do odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu (tj. wynajmu obejmującego również opłaty za media), zastosowanie mają przepisy zawarte w Dziale IX w Rozdziale 2 Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Stosownie bowiem do brzmienia art. 90 ust. 1 powyższej ustawy, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10 (art. 90 ust. 2 ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przepisy te należy w sposób odpowiedni zastosować do rozliczeń naliczonego podatku od towarów i usług przez podatnika tego podatku świadczącego usługi wynajmu nieruchomości lokalowych, o którym mowa w przypadku zaprezentowanym w oświadczeniu Pani Senator.

Ad. 2.

Odpowiedź na pytanie 2 dotyczące rozpatrywania kwestii rozliczeń naliczonego podatku od towarów i usług związanego z kosztami eksploatacji lub ogrzewania, według struktury danej kamienicy, czy też struktury ogólnej podatnika, przy założeniu niejednakowych standardów kamienic, uzależnione jest przede wszystkim od ustalenia przez podatnika, czy w zaistniałej sytuacji zachodzi konieczność rozliczenia podatku naliczonego przy pomocy proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług.

Jednocześnie uprzejmie informuję, iż w przypadku powstania wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie (tego typu charakter mają wątpliwości Pani Senator przedstawione w ww. oświadczeniu z dnia 12 maja 2011 r.), zainteresowany ma prawo zwrócić się do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej jego konkretnego zdarzenia przyszłego.

Zasady udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach szczegółowo określają przepisy art. 14b – 14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.).

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej musi mieć formę określoną w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz. U. Nr 112, poz. 771, z późn. zm.).

Wniosek ten składa się do właściwego organu podatkowego, którego właściwość miejscową i rzeczową określa rozporządzenie 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.).

*Z pewnością*  
Upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
*Maciej Grabowski*  
Maciej Grabowski