

# Mieszkanie i Wspólnota

Sierpień  
08/2015  
Rok XIV (162)

Cena 17,50 zł  
(w tym 5% VAT)

ISSN:1643-8426

PORADNIK WŁAŚCICIELI I ZARZĄDCÓW



*Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał 16 kwietnia 2015 r. wyrok w sprawie stawki VAT za media przy najmie lokali użytkowych, w którym stwierdził, że konieczne jest rozróżnienie dwóch głównych sytuacji:*

*1) gdy najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, oraz*

*2) gdy najem wraz z towarzyszącymi mu świadczeniami stanowi jedną całość (na przykład najem lokali biurowych pod klucz lub krótkoterminowy najem nieruchomości na wakacje).*

*Trybunał Sprawiedliwości UE*

# **Stawka VAT za media**

Tak jak i inni podatnicy, najwięcej problemów na gruncie podatku VAT spółdzielnie mają przy refakturowaniu mediów dostarczanych do wynajmowanych lokali użytkowych.

Przede wszystkim dotyczy to stawki VAT. Przyczyną wątpliwości jest brak jasno określonych uregulowań. Ustawa o VAT – w zakresie refakturowania – stwierdza jedynie w art. 8 ust. 2a, że „w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

Wynajmujący lokal, refakturowując koszty zużycia wody na najemcę, zasadniczo za prawidłową uznaje stawkę 8 procent.

Natomiast organy podatkowe uważają, że koszty te wchodzi do podstawy opodatkowania i powinny być opodatkowane taką

samą stawką VAT jak najem lokalu użytkowego, tj. 23 proc.

Wywodzą one, że w przypadku świadczonych usług najmu za podstawę opodatkowania uznać należy wszystko, co stanowi zapłatę, tj. kwotę wynikającą z całości pobieranego świadczenia pieniężnego. Ich zdaniem przy najmie mamy do czynienia z kompleksową usługą, opodatkowaną stawką właściwą dla usługi najmu jako całości.

Przyjęcie stanowiska fiskusa w przypadku najmu lokali użytkowych prowadzi do podwyżki stawki VAT (usługa dostawy wody i odprowadzania ścieków jest opodatkowana według stawki 8 proc.).

Niekorzystne dla podatników interpretacje podatkowe są zaskarżane do sądów administracyjnych. Generalnie, sądy nie podzieliły stanowiska organów podatkowych w zakresie

*W praktyce ważne jest prawidłowe sporządzanie umów najmu, tak aby nie wzbudzały wątpliwości.*

jednolitego opodatkowania najmu i refaktury opłat za media. Art. 670 §1 kc przewidyuje możliwość ponoszenia przez najemcę świadczeń dodatkowych, a w konsekwencji pozwala na obciążenie najemcy dodatkowymi świadczeniami (oprócz czynszu). Według sądów odsprzedaż najemcom towarów i usług związanych z udostępnieniem mediów nie może być uznana za element świadczenia jednolitego, jakim jest świadczenie najmu.

W wyroku z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 475/11, NSA zgodził się na refakturowanie mediów na najemców, jeżeli z umowy najmu wynika, że media będą regulowane odrębnie od czynszu. Sąd uznał: *Tylko wówczas można uznać, iż dochodzi do refakturowania konkretnie wskazanych usług, jeżeli zarówno z okoliczności faktycznych, jak i z umowy najmu wynikają postanowienia, zgodnie z którymi w sposób odrębny od czynszu regulowane będą przez najemcę na rzecz wynajmującego świadczenia z tytułu korzystania z usług powszechnych*

*przypadające na rzecz zakładu dostarczającego dane media. Brak zaś takiego porozumienia, czy zastrzeżenia powoduje, że rozliczanie opłat z tego rodzaju usług powinno odbywać się na zasadach ogólnych. Zgodnie bowiem z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, obrotom jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku, a kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej(...).* Podobne stanowisko zaprezentował

również NSA w wyroku z 31 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 740/10: „ (...) w przypadku usługi najmu, przepis art. 29 ust. 1 ustawy o VAT należy tak interpretować, że opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę, tj.: za energię cieplną, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu, chyba że z umowy najmu zawartej

*między wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) na podstawie art. 30 ust. 3 tej ustawy są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu (...)”.*

Kwestią rozliczania usług dodatkowych związanych z najmem zajmował się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE). W wyroku z 27 września 2012 r., w sprawie C-392/11 uznano, że o rozliczaniu usług dodatkowych łącznie z usługą najmu (w ramach kompleksowego świadczenia) decy-

dują zapisy umowy, np. przyznające najemcom nie tylko prawo do korzystania z lokalu, lecz także prawo do uzyskania dodatkowych świadczeń lub pozwalające rozwiązać umowę najmu w przypadku niezapłacenia jednej z części składowej usługi (np. za media). TSUE podkreślił jednak, że to sąd krajowy powinien rozstrzygnąć, czy w danej sprawie świadczenia są ze sobą ściśle związane, co wyklucza możliwość ich odrębnego opodatkowania. TSUE uznał: *Wykładni*

*Żeby spółdzielnie mogły opodatkowywać media odrębnie od czynszu najmu lokalu użytkowego powinny być spełnione takie przesłanki jak: najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów (choćby teoretyczną), bądź ma prawo zdecydować o swoim zużyciu mediów, co może być stwierdzone na podstawie indywidualnych liczników.*

dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z tym najmem świadczenia usług mogą stanowić jedno świadczenie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej (tu: ogrzewanie budynku, dostawa wody, sprzątanie części wspólnych).

Ponieważ jednak ani przepisy, ani dotychczasowe orzecznictwo nie dają jasnej odpowiedzi, NSA zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości UE z pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy przepisy Dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawę tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 Dyrektywy, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali?

W odpowiedzi na zadane pytania Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku z 16 kwietnia 2015r. (sygn. akt C-42/14) zwrócił uwagę, że konieczne jest rozróżnienie dwóch głównych sytuacji:

1) najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, oraz

2) najem wraz z towarzyszącymi mu świadczeniami stanowi jedną całość (na przykład najem lokali biurowych pod klucz lub krótkoterminowy najem nieruchomości na wakacje).

W tym drugim przypadku, oddzielna ocena świadczenia usługi najmu oraz świadczeń

dodatkowych stanowiłaby sztuczny podział jednej transakcji ekonomicznej. Istotnym czynnikiem, przemawiającym za odrębnym traktowaniem świadczeń dodatkowych, jest fakt istnienia indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy. Odpowiadając wprost na pytania Naczelnego Sądu Administracyjnego, TSUE wskazał, że w przypadku gdy stroną umów o świadcze-

*NSA wskazał, że po wejściu tzw. „ustawy śmieciowej” organizowanie odbioru śmieci należy do zadań gmin, które wybierają firmy zajmujące się wywozem odpadków w drodze przetargu. Tym samym wyboru świadczeniodawcy dokonuje gmina, a nie właściciel nieruchomości.*

nia dodatkowe (media, wywóz nieczystości) jest wynajmujący, podmiotem świadczącym na rzecz najemcy jest wynajmujący. Ponadto, najem nieruchomości oraz świadczenia dodatkowe należy uważać, co do zasady, za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które powinny być oceniane oddzielnie z punktu widzenia VAT, chyba że elementy transakcji są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno świadczenie, rozdzielenie którego miałoby sztuczny charakter.

Ten wyrok Trybunał Sprawiedliwości UE zawiera istotne wskazówki interpreta-

cyjne, co do możliwości traktowania najmu i odsprzedaży mediów jako świadczeń odrębnych, a więc odmiennie opodatkowanych. Żeby spółdzielnie mogły opodatkowywać media odrębnie od czynszu najmu lokalu użytkowego powinny być spełnione takie przesłanki jak: najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów (choćby teoretyczną), bądź ma prawo zdecydować o swoim zużyciu mediów, co może być stwierdzone na podstawie indywidualnych liczników. Wówczas spółdzielnia obciąży najemcę odpłatnością według wskazań licznika, a należność z tego tytułu zostanie ujęta jako odrębna pozycja na fakturze, bądź w ogóle będzie odrębnie fakturowana, natomiast spółdzielnia rozliczy należność za media z dostawcą tak jakby sama je zużyła.

Należy mieć jednak na uwadze, że w ostatnim akapicie wyroku TSUE uznał, że ustalenia, czy w danej sprawie występuje kilka świadczeń, czy jedno świadczenie kompleksowe, powinien dokonać sąd krajowy, uwzględniając przede wszystkim treść samej umowy. To bardzo ważne zastrzeżenie. Dlatego w praktyce ważne jest prawidłowe sporządzanie umów najmu, tak aby nie wzbudzały wątpliwości.

Czas pokaże jak w praktyce wyrok TSUE zinterpretują w naszych realiach sądy administracyjne. Z uwagi na krótki upływ czasu orzecznictwo w tym zakresie nie ukształtowało się jeszcze.

Znany jest mi jeden wyrok NSA (na razie z relacji prasowych, pisemne uzasadnienie zostanie dopiero sporządzone), który zapadł

po wyroku TSUE. 10 lipca 2015r. (sygn. I FSK 944/15) NSA uznał, że co do zasady dostawę mediów należy traktować odrębnie od najmu, a media podzielił na dwie grupy. Zużycie wody i ścieków, energii elektrycznej i ciepłej należy potraktować odrębnie od najmu, gdy najemca ma wpływ na wielkość zużycia, a decydujące znaczenie dla odrębności będzie miało kryterium zużycia, a nie to czy najemca mógł wybrać świadczeniobiorcę. Z inną sytuacją będziemy mieli do czynienia, gdy wyodrębnienie mediów będzie miało charakter sztuczny i nieuzasadniony ekonomicznie. W takim przypadku media należy traktować jako świadczenia jednolite z najmem. W konsekwencji oznacza, że należy stosować stawkę właściwą dla najmu.

NSA odniósł się także do kwestii wywozu nieczystości. Takie świadczenie należy traktować (zgodnie z wyrokiem TSUE) odrębnie, jeśli najemca miał wybór świadczeniodawcy. W przypadku bowiem śmieci jest to podstawowe kryterium oceny. Jednocześnie NSA wskazał, że po wejściu tzw. „ustawy śmieciowej” organizowanie odbioru śmieci należy do zadań gmin, które wybierają firmy zajmujące się wywozem odpadków w drodze przetargu. Tym samym wyboru świadczeniodawcy dokonuje gmina, a nie właściciel nieruchomości. Oznacza to, że ze względu na brak wyboru, wywóz śmieci należy traktować jako świadczenie jednolite z najmem.

**Rafał Ostrowski**

## Poradniki dla wspólnot

**„Pozaksięgowa ewidencja wspólnot mieszkaniowych” – cena 31,50 zł.**

**„Podatki wspólnoty w interpretacji izb skarbowych” – cena 21 zł.**

Zamówienia prosimy przesyłać pod adresem:

Redakcja „Mieszkanie i Wspólnota”, ul. Przy Agorze 17 lok. 10, 01-960 Warszawa,  
e-mail: redakcja@mieszkanie-i-wspolnota.pl, fax: (22) 896-19-72, tel: (22) 864-34-78.