



Toruń, dnia 14 września 2017 r.

**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0115-KDIT1-1.4012.474.2017.1.AJ

**Gmina Miasto Szczecin**  
ul. Plac Armii Krajowej 1  
70-456 Szczecin  
NIP: 8510309410  
skrytka odbioru (EPUAP)  
/umszczecin/wks1szczecin

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy – przedstawione we wniosku z dnia 4 lipca 2017 r. (data wpływu 14 lipca 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania opłat za tzw. media, którymi obciążani są bezumowni użytkownicy lokali mieszkalnych lub użytkowych – **jest prawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 14 lipca 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania opłat za tzw. media, którymi obciążani są bezumowni użytkownicy lokali mieszkalnych lub użytkowych.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.**

W dniu 29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także: Trybunał lub TSUE) wydał wyrok w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej jako: Wyrok TSUE). W wyroku tym stwierdzono, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności. W dniu 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał uchwałę o sygn. akt I FPS 4/15 (dalej jako: Uchwała), w której stwierdzono, że także zakłady budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, gdyż nie spełniają kryterium samodzielności. W efekcie, pojawiła się konieczność dostosowania samorządowych rozliczeń VAT do tez przedstawionych w Wyroku TSUE i Uchwale. Wyżej wspomniane dostosowanie polegało na scentralizowaniu rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego. Po centralizacji, przeprowadzonej z dniem 1 stycznia 2017 r. podatnikiem VAT jest wyłącznie Gmina Miasto Szczecin (dalej jako: Miasto, Gmina lub Wnioskodawca), która w swoich rozliczeniach zbiorczo ujmuje obroty swojego Urzędu Miasta, a także wszystkich samorządowych jednostek budżetowych.



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | **tel. kontaktowy Delegatury** | NIP: 5472169306  
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | **+48 56 669 57 00**

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

REGON: 366063511 e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

Zarząd Budynków i Lokali Komunalnych w Szczecinie (dalej: ZBiLK), będący jednostką budżetową Gminy, realizuje zadania własne Gminy w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. W skład jego zasobu wchodzi lokale mieszkalne i użytkowe położone w budynkach mieszkalnych:

- będących w 100% własnością Gminy,
- stanowiących wspólnoty mieszkaniowe, w których Gmina jest jednym ze współwłaścicieli.

Działalność wspólnot mieszkaniowych reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2000 r. Nr 80 poz. 903 ze zm.), natomiast zasady i formy ochrony praw lokatorów oraz zasady gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy reguluje ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego Dz.U z 2005 r. Nr31, poz. 266 ze zm.).

ZBiLK jako dysponent lokali pozostających własnością Gminy wnosi na rzecz wspólnot mieszkaniowych na podstawie otrzymanych not obciążających zaliczki z tytułu kosztów zarządu nieruchomością wspólną, a także ponosi zaliczki za media, tj. dostawę wody, odprowadzanie ścieków, które są dostarczane bezpośrednio do poszczególnych lokali. Stroną umowy dostawy mediów jest wspólnota mieszkaniowa reprezentowana przez swój zarząd.

Natomiast z dostawcami mediów do lokali położonych w budynkach będących w 100% własnością Gminy, ZBiLK zawarł stosowne umowy, ze względu na fakt, że najemcy nie mają zawartych umów bezpośrednio z dostawcami ww. mediów. Wnioskodawca obciąża następnie najemców, jak i bezumownych użytkowników lokali komunalnych zarówno mieszkalnych jak i użytkowych czynszem lub odszkodowaniem za bezumowne korzystanie oraz opłatami za ww. media. Ponadto, z wniosku wynika, że użytkownik lokalu ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia. Sytuacja taka występuje w szczególności w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników lub podliczników.

W dniu 25 stycznia 2017 r. Miasto otrzymało interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, nr 0461-ITPP1.4512.921.2016.1.1K w zakresie sposobu opodatkowania obciążenia najemców kosztami tzw. mediów. Zgodnie z tą interpretacją, jeśli najemcy ponoszą odrębnie opłaty za najem oraz opłaty za tzw. media na podstawie indywidualnego ich zużycia, rozliczenie wody i energii elektrycznej wg wskazań podliczników oraz energii cieplnej wg powierzchni użytkowej, wówczas czynsz za najem lokali mieszkalnych i użytkowych, jak również opłaty za tzw. media, należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia. Tym samym należy je opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku dla danej usługi (towaru).

#### **W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

Czy obciążanie przez Gminę bezumownych użytkowników kosztami tzw. mediów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawek obowiązujących dla danych usług?

**Zdaniem Wnioskodawcy**, obciążenie bezumownego użytkownika lokalu mieszkalnego lub użytkowego za tzw. media powinny być uważane za odrębne i niezależne świadczenia. Bowiem taki użytkownik ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia. Sytuacja taka występuje w szczególności w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników lub podliczników. Tym samym należy je opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku dla danej usługi. Uzasadnieniem naszego stanowiska jest otrzymana w dniu 25 stycznia 2017 r. interpretacja indywidualna znak: 0461-ITPP1.4512.921.2016.1.IK

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

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Towarami zaś są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy).

Natomiast w art. 8 ust. 1 ustawy wskazano, że przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z tak szeroko sformułowanej definicji wynika, że przez świadczenie usług należy rozumieć przede wszystkim określone zachowanie się podatnika na rzecz innego podmiotu, które wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywca usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę. Przy czym, o ile dane zachowanie podatnika mieści się w ustawowej definicji świadczenia usług, to – co do zasady – niezbędnym elementem do uznania tego zachowania za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest spełnienie przesłanki odpłatności (wynagrodzenie za usługę).

W świetle art. 8 ust. 2a ustawy, w przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

W myśl z art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, 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.

Stosownie do art. 29a ust. 6 ustawy podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W odniesieniu do kwestii będącej przedmiotem zapytania, tj. sposobu opodatkowania opłat za media, którymi obciążani są użytkownicy lokali bez tytułu prawnego należy zauważyć, co następuje.

Zarówno ustawa o podatku od towarów i usług, jak i przepisy wykonawcze do niej nie definiują pojęcia „bezumowne korzystanie”. Kwestie związane z bezumownym korzystaniem z cudzej rzeczy oraz dotyczące odszkodowania regulują przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 222 § 1 i § 2 K.c., właściciel może żądać od osoby, która włada faktycznie jego rzeczą, ażeby rzecz została mu wydana, chyba że osobie tej przysługuje skuteczne względem

właściciela uprawnienie do władania rzeczą. Przeciwno osobie, która narusza własność w inny sposób aniżeli przez pozbawienie właściciela faktycznego władztwa nad rzeczą, przysługuje właścicielowi roszczenie o przywrócenie stanu zgodnego z prawem i o zaniechanie naruszeń. Na podstawie art. 224 § 1 K.c., samoistny posiadacz w dobrej wierze nie jest obowiązany do wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy i nie jest odpowiedzialny ani za jej zużycie, ani za jej pogorszenie lub utratę. Nabywa własność pożytków naturalnych, które zostały od rzeczy odłączone w czasie jego posiadania, oraz zachowuje pobrane pożytki cywilne, jeżeli stały się w tym czasie wymagalne.

Jak wynika z treści § 2 powołanego przepisu – od chwili, w której samoistny posiadacz w dobrej wierze dowiedział się o wytoczeniu przeciwko niemu powództwa o wydanie rzeczy, jest on obowiązany do wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy i jest odpowiedzialny za jej zużycie, pogorszenie lub utratę, chyba że pogorszenie lub utrata nastąpiła bez jego winy. Obowiązany jest zwrócić pobrane od powyższej chwili pożytki, których nie zużył, jak również uiścić wartość tych, które zużył.

W oparciu natomiast o art. 225 K.c., obowiązki samoistnego posiadacza w złej wierze względem właściciela są takie same jak obowiązki samoistnego posiadacza w dobrej wierze od chwili, w której ten dowiedział się o wytoczeniu przeciwko niemu powództwa o wydanie rzeczy. Jednakże samoistny posiadacz w złej wierze obowiązany jest nadto zwrócić wartość pożytków, których z powodu złej gospodarki nie uzyskał, oraz jest odpowiedzialny za pogorszenie i utratę rzeczy, chyba że rzecz uległaby pogorszeniu lub utracie także wtedy, gdyby znajdowała się w posiadaniu uprawnionego.

Z ww. regulacji wynika, że w sytuacji wytoczenia powództwa – przeciwko samoistnemu posiadaczowi w złej wierze – jest on obowiązany do wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy oraz jest odpowiedzialny za jej stan. Ponadto, spoczywa na nim obowiązek zwrotu pobranych od powyższej chwili pożytków, których nie zużył, jak również winny jest uiścić wartość tych, które zużył.

Zgodnie z dyspozycją art. 230 K.c., przepisy normujące stosunki między właścicielem rzeczy a posiadaczem samoistnym (art. 224-229 K.c.) znajdują odpowiednie zastosowanie do stosunków między właścicielem rzeczy a posiadaczem zależnym.

W myśl powołanego wyżej art. 230 K.c. przepisy dotyczące roszczeń właściciela przeciwko samoistnemu posiadaczowi o wynagrodzenie za korzystanie z rzeczy, o zwrot pożytków lub o zapłatę ich wartości oraz o naprawienie szkody z powodu pogorszenia lub utraty rzeczy, jak również przepisy dotyczące roszczeń samoistnego posiadacza o zwrot nakładów na rzecz, stosuje się odpowiednio do stosunku między właścicielem rzeczy a posiadaczem zależnym, o ile z przepisów regulujących ten stosunek nie wynika nic innego.

Stosownie do art. 336 K.c., posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

Natomiast z postanowień art. 361 § 1 K.c. wynika, że zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła. Zgodnie z § 2 tego artykułu w powyższych granicach, w braku odmiennego przepisu ustawy lub postanowienia umowy, naprawienie szkody obejmuje straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządono.

Zgodnie z art. 471 K.c., dłużnik zobowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub

nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi.

O tym, czy bezumowne korzystanie z nieruchomości podlega opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, decydować muszą w każdym przypadku konkretne okoliczności.

Kluczową kwestią jest istnienie zgody (choćby dorozumianej) na użytkowanie przez np. nierzetelnego posiadacza, bądź czynienie jakichkolwiek kroków przez uprawniony podmiot celem odzyskania tejże nieruchomości, w przypadku braku takiej zgody.

W przypadku wystąpienia przeciwko podmiotowi korzystającemu z określonej rzeczy bez tytułu prawnego, np. z powództwem sądowym lub też w przypadku czynienia jakichkolwiek innych kroków celem wyegzekwowania tejże nieruchomości – nie można powiedzieć, że pomiędzy stronami zdarzenia istnieje określony stosunek prawny – jawny czy też dorozumiany – skutkujący realizacją wzajemnych świadczeń. W takiej sytuacji świadczenie podatnika, nieoparte na tytule prawnym, wskazującym obowiązek świadczenia usług jak i wynagrodzenie za to świadczenie – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Odszkodowanie wypłacone w takich okolicznościach z tego tytułu nie jest płatnością za świadczenie usługi, lecz rekompensatą za pozbawienie właściciela prawa do swobodnego dysponowania nieruchomością i wynikłe z tego tytułu szkody, zgodnie z art. 471 K.c.

Inaczej należy jednak oceniać sytuację, gdy nieruchomość jest użytkowana za zgodą właściciela (nawet dorozumianą), a użytkownik płaci z tego tytułu określone kwoty, a także sytuację, kiedy właściciel rzeczy (np. nieruchomości) – z różnych względów – toleruje sytuację, w której przy braku formalnego stosunku prawnego, inny podmiot korzysta z należącej do niego rzeczy. W tych okolicznościach wynagrodzenie otrzymane przez właściciela z tytułu bezumownego korzystania z rzeczy spełnia definicję świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy i na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W konsekwencji należy stwierdzić, że decydujące znaczenie dla opodatkowania lub wyłączenia od opodatkowania bezumownego korzystania z nieruchomości mają okoliczności faktyczne. Generalnie sytuacja ta pozostaje poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Jeżeli jednak okoliczności wskazują na dorozumianą, milczącą zgodę właściciela na użytkowanie nieruchomości – czynność ta podlega opodatkowaniu jako świadczenie usług. Zatem, stwierdzić należy, że w zakresie w jakim otrzymana należność stanowi wynagrodzenie za świadczoną usługę podlega ona opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w sytuacji zaś, gdy otrzymano świadczenie będące odszkodowaniem, to nie podlega ono regulacjom ustawy o podatku od towarów i usług, a tym samym nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

W okolicznościach niniejszej sprawy Wnioskodawca obciąża użytkowników lokali mieszkalnych i użytkowych m.in. opłatami za dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków. Jednakże z wniosku nie wynika, aby Wnioskodawca podejmował jakiegokolwiek czynności, mające na celu odzyskanie lokali (mieszkalnych i użytkowych) wykorzystywanych przez osoby bez tytułu prawnego.

Zatem w tym stanie rzeczy należy przyjąć, że mamy do czynienia z nieformalną zgodą na korzystanie z lokali. Wnioskodawca toleruje sytuację, która w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi świadczenie usług.

Stawka podatku, na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, 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.

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

Zgodnie z art. 146a pkt 1 i 2 ustawy, 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 tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Jednakże zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku albo zwolnienie od podatku.

Natomiast zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku od towarów i usług, zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

W tym miejscu należy wskazać, że umowa najmu jest cywilnoprawną umową nakładającą na strony – zarówno wynajmującego, jak i najemcę – określone przepisami obowiązki. Jak wynika z art. 659 § 1 K.c., przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

Najem jest więc umową dwustronnie zobowiązującą i wzajemną, odpowiednikiem świadczenia wynajmującego, polegającego na oddaniu rzeczy do używania, jest świadczenie najemcy, polegające na płaceniu umówionego czynszu. Z powyższego wynika, że umówiony między stronami czynsz jest wynagrodzeniem za możliwość korzystania z cudzej rzeczy i stanowi świadczenie wzajemne należne za używanie lokalu przez jego najemcę.

Powyższe można odnieść do sytuacji, będącej przedmiotem niniejszej sprawy. Jak bowiem wskazano we wniosku, Wnioskodawca obciąża bezumownych użytkowników lokali komunalnych zarówno mieszkalnych, jak i użytkowych odszkodowaniem za bezumowne korzystanie oraz opłatami za ww. media. A zatem odszkodowanie, którym Wnioskodawca obciąża „bezumownych użytkowników” stanowi wynagrodzenie za korzystanie z zajmowanych lokali.

Odnosząc się do problematyki świadczenia złożonego (kompleksowego), należy przypomnieć, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy.

W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji. Odwołując się dalej do dotychczasowego orzecznictwa, należy wziąć wówczas pod uwagę okoliczności, które umożliwiają rozróżnienie dwóch głównych sytuacji.

W tym miejscu należy wskazać, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), kierując się ogólną zasadą wynikającą z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT, zgodnie z którą każde świadczenie należy traktować jako odrębne, rozstrzygnął, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości, co do zasady należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba, że elementy transakcji, które obejmują również ekonomiczne przesłanki zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą

obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Co do zasady, towarzyszące najmowi nieruchomości dostawy towarów i usług, np. wody, energii elektrycznej i ciepłej, odprowadzanie ścieków, powinny być uważane za odrębne świadczenia, jeżeli najemca ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich (tj. danych towarów i usług) poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia. Sytuacja taka występuje w szczególności w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników lub podliczników. Taką samą zasadę należy również przyjąć w przypadku, gdy umowa przewiduje odrębne rozliczanie mediów, a wysokość opłaty z tego tytułu ustalana jest w umowie na podstawie kryteriów innych niż opomiarowanie wg liczników, uwzględniających zużycie tych mediów przez najemcę.

Natomiast w przypadku, gdy wyodrębnienie wskazanych powyżej mediów miałoby charakter sztuczny, świadczenia takie należy traktować jako jedną usługę najmu. Sytuacja taka będzie miała miejsce przykładowo w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów lub w przypadku krótkotrwałego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, jeżeli świadczenia takie są wykonywane na rzecz najemcy bez możliwości oddzielenia mediów. W takiej bowiem sytuacji na płaszczyźnie ekonomicznej świadczenia te stanowią jedną całość. Wówczas też pobierana jest stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia mediów (innymi słowy bez uwzględnienia kryterium zużycia mediów). Okoliczności te wskazują, że celem zawarcia takiej umowy było wynajęcie lokalu gotowego do użytku wraz z odpowiednimi mediami.

Zaznacza się, że okoliczności faktyczne, które były przedmiotem wyroku TSUE w sprawie C-42/14 dotyczyły przypadku, w którym wskazane powyżej dostawy towarów i świadczenie usług były odsprzedawane, tj. wynajmujący przenosił na najemcę poniesione koszty z tytułu nabycia tych towarów i usług od podmiotów trzecich bez doliczania marży. Należy zatem uznać, że ustalone przez Trybunał i wskazane powyżej zasady kwalifikacji świadczeń w ramach umowy najmu nieruchomości mają zastosowanie wyłącznie w przypadku, jeżeli wynajmujący dokonuje na rzecz najemcy odsprzedaży (przeniesienia) dokładnego kosztu towaru lub usługi, jakim został obciążony przez podmiot trzeci, faktycznie zapewniający świadczenie najemcy.

Zatem przy podatkowej kwalifikacji świadczeń polegających na dostawie towarów i świadczeniu usług związanych z usługą najmu nieruchomości w każdym przypadku należy uwzględniać rzeczywisty przebieg transakcji.

Z opisu analizowanej sprawy wynika, Wnioskodawca obciąża bezumownych użytkowników lokali komunalnych zarówno mieszkalnych, jak i użytkowych opłatami za media, tj. dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków, a użytkownik lokalu ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników lub podliczników.

W związku z tym, że Wnioskodawca rozlicza należności z tytułu usług dostawy wody i odprowadzania ścieków na podstawie indywidualnego zużycia wg wskazań indywidualnych liczników, świadczy to o tym, że osoby zajmujące opisane lokale, mają możliwość indywidualnego kształtowania wielkości zużycia, a przez to wysokości kosztów.

W tych okolicznościach – biorąc pod uwagę wnioski płynące z wyroku TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) – dostawę ww. mediów należy traktować jako świadczenie odrębne, do którego zastosowanie znajdzie stawki podatku właściwa dla danej usługi.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy uznano za prawidłowe.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Końcowo należy wskazać, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (zdarzeniem przyszłym) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją 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 Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
Ewa Studzińska-Kleszcz  
Zastępca Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
kierujący Delegaturą w Toruniu

Pismo zostało wydane  
w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem  
elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie;
- 3) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 4) aa.