



25  
Toruń, dnia     stycznia 2017 r.

**MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**  
**Organ upoważniony do wydawania interpretacji**  
**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ**  
**W BYDGOSZCZY**

0461-ITPP1.4512.921.2016.1.IK



**Gmina Miasto Szczecin**  
ul. Armii Krajowej 1  
70-456 Szczecin  
NIP: 8510309410



### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz § 6 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 18 listopada 2016 r. (data wpływu 28 listopada 2016 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania obciążania najemców kosztami tzw. mediów – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 28 listopada 2016 r. został złożony wniosek, o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie w zakresie sposobu opodatkowania obciążania najemców kosztami tzw. mediów.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

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 TSUE stwierdzono, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności. 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał natomiast 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 będzie polegać na scentralizowaniu rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego.

Po centralizacji, podatnikiem VAT będzie wyłącznie Gmina Miasto Szczecin (dalej jako: Miasto, Wnioskodawca), które w swoich rozliczeniach będzie zbiorczo ujmować obroty swojego Urzędu Miasta, a także wszystkich jednostek budżetowych. Natomiast jednostki budżetowe



Administracja  
Podatkowa

Adres do korespondencji:

Biurow Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu

ul. Św. Jakuba 20

87-100 Toruń

tel.: +48 56 669 57 68 | NIP: 9670056823

fax: +48 56 669 57 02 | REGON: 001021145

www.kip.gov.pl

e-mail: bkip@kp.mofnet.gov.pl



i zakłady budżetowe, które dotychczas były zarejestrowane jako podatnicy VAT, przestaną być podatnikami dokonującymi samodzielnych rozliczeń VAT.

Obecnie, zgodnie z założeniami, planowana centralizacja rozliczeń VAT Miasta ma nastąpić z dniem 1 stycznia 2017 r.

Zarząd Budynków i Lokali Komunalnych w Szczecinie (dalej: ZBiLK), będący jednostką budżetową Gminy, realizuje zadania własne Gminy w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Realizacją tych zadań ZBiLK będzie się zajmował również po centralizacji. Zarząd Budynków i Lokali Komunalnych w Szczecinie, jako dysponent lokali pozostających własnością Gminy wnosi na rzecz wspólnoty mieszkaniowej 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. Wnioskodawca obciąża następnie najemców lokali komunalnych zarówno mieszkalnych jak i użytkowych czynszem oraz opłatami za ww. media.

Obciążenie najemców odbywa się na podstawie faktycznego zużycia energii elektrycznej oraz wody, w oparciu o wskazania podliczników rozdzielających całkowite zużycie tych mediów. Energia cieplna jest rozdzielana na podstawie wskaźnika powierzchni lokali.

Wobec powyższego zadano następujące pytanie.

Czy obciążanie przez Gminę najemców kosztami tzw. mediów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wg stawki właściwej dla najmu lokali?

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 2 pkt 22 powołanej ustawy przez pojęcie sprzedaży należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

W myśl art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast, stosownie do art. 2 pkt 6 powołanej ustawy przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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 nieposiadającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Stosownie do obowiązującego od dnia 1 stycznia 2014 r. przepisu art. 29a ust. 1 powołanej 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.

W sytuacji, gdy korzystający z wynajmowanej nieruchomości nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów, wydatki za media, stanowiące element świadczenia należnego z tytułu umowy najmu nieruchomości, stanowią wraz z czynszem zapłatę, w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, z tytułu świadczenia usług najmu.

W takim przypadku najem pozostaje usługą złożoną z różnych świadczeń, prowadzących do realizacji określonego celu, jakim jest najem nieruchomości.



Świadczenia te są bowiem nierozzerwalnie związane z usługą najmu, jako konieczne do korzystania z nieruchomości, mające w stosunku do niej charakter poboczny.

Usługa pomocnicza, taka jak zapewnienie przykładowo dostawy wody, energii cieplnej nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej.

Najemca odrębnie i niezależnie od czynszu może ponosić koszty mediów, jeżeli zawrze umowę bezpośrednio z ich dostawcami. W przypadku braku takiej umowy, jak wskazano powyżej, najem pozostaje usługą złożoną z różnych świadczeń.

Usługa najmu i usługi związane z dostawą mediów są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie rzecz biorąc tworzą jedno niepodzielne świadczenie, a rozdzielenie ich miałyby charakter sztuczny. Nie mogą więc one stanowić niezależnych świadczeń. Skoro są to zależne usługi, to są objęte tą samą podstawą opodatkowania i stanowią dodatkowe koszty czynności najmu, jakie należy uwzględnić przy obliczeniu podstawy opodatkowania.

W wyroku z dnia 27 września 2013 r., sygn. akt III SA/GI 566/13 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, że należy przyjąć, iż usługa najmu i usługi związane z dostawą mediów są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie rzecz biorąc tworzą jedno niepodzielne świadczenie.

Z powyższego wynika, że koszty za zużytą wodę, odprowadzanie ścieków i inne media stanowiące element należnej zapłaty z tytułu umowy najmu nieruchomości stanowią wraz z czynszem podstawę opodatkowania, w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy, z tytułu świadczenia usług najmu.

Zwrócić należy także uwagę na to, że zgodnie z wolą ustawodawcy podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.

Uregulowanie wynikające z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi odpowiednik art. 73 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, str. 1, ze zm.). Stosownie do art. 73 powołanej Dyrektywy podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, w tym opłaty z tytułu niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania nieruchomości mediów - w okolicznościach przedstawionego stanu faktycznego: koszty wody, ścieków i inne - stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia.

Tym samym, ponoszone przez najemcę wydatki niezbędne do prawidłowego funkcjonowania przedmiotu najmu, gdy korzystający z nieruchomości nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą ww. mediów, (tj. wody, odprowadzania ścieków) stanowią wraz z czynszem podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz najemców.

Skoro koszty mediów należy zaliczyć do podstawy opodatkowania, to oznacza, że w przypadku najmu lokali użytkowych właściwą dla całego świadczenia będzie stawka 23% podatku od towarów i usług, natomiast dla lokali mieszkalnych wynajmowanych na cele mieszkalne właściwe będzie zastosowanie zwolnienia od podatku od towarów i usług przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku od towarów i usług.



W okolicznościach przedstawionego stanu faktycznego Gmina powinna zaliczyć do podstawy opodatkowania usługi najmu również opłaty tytułem mediów, które będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki właściwej dla usługi najmu.

W dniu 27 października 2014 r. ZBiLK jeszcze jako odrębny czynny podatek VAT otrzymał w powyższej sprawie indywidualną interpretację znak: ITPP1/443-924/14/JP.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.

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 2016 r., poz. 710 ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają 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 (...).

Przez towary – zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 6 ustawy – należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W myśl 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 (...).

Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Umowa najmu jest cywilnoprawną umową nakładającą na strony – zarówno wynajmującego, jak i najemcę – określone przepisami obowiązki.

Jak wynika z art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016, poz. 380, z późn. zm.), przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

A zatem najem jest umową dwustronnie obowiązującą i wzajemną; odpowiednikiem świadczenia wynajmującego, polegającego na oddaniu rzeczy do używania, jest świadczenie najemcy polegające na płaceniu umówionego czynszu, a więc wynagrodzenia za możliwość korzystania z cudzej rzeczy.

W konsekwencji najem lokali stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

W myśl 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.

Zwrócić należy także uwagę na to, że zgodnie z wolą ustawodawcy podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.

Uregulowanie wynikające z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi odpowiednik art. 73 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, s. 1, z późn. zm.). Stosownie do art. 73 powołanej Dyrektywy, (...) podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Jak stanowi art. 78 Dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje również podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej. Zgodnie z tym samym przepisem Dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. Państwa Członkowskie mogą uznać za dodatkowe koszty wydatki będące przedmiotem odrębnej umowy. Przepis ten wyjaśnia, jakie elementy uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia, stanowiącego podstawę opodatkowania i wymienia przykładowo kilka rodzajów kosztów mieszczących się w pojęciu podstawy opodatkowania. Dotyczy on kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług, które zwiększają łączną kwotę należną z tytułu transakcji. Zgodnie z tą regulacją każdy koszt bezpośrednio związany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, którym dostawca obciążył nabywcę lub klienta, powinien być włączony do podstawy opodatkowania. Zasada włączenia tych świadczeń do podstawy opodatkowania oznacza, że wartości tego typu kosztów, których ciężar przerzucany jest na nabywcę, nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje, jako element świadczenia zasadniczego, z zastosowaniem stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego.

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%.

I tak, w poz. 140 ww. załącznika ustawodawca wymienił „usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.20.0, natomiast w poz. 141 tego załącznika mieszczą się „usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.30.0. Z kolei w poz. 142 mieszczą się „usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków” – PKWiU ex 37.

Dla celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, o czym stanowi art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału



Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej jako „TSUE” – wynika, 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 miałyby 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.

W wyroku w sprawie C-42/14 Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie, kierując się ogólną zasadą wynikającą z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT, zgodnie z którą każde świadczenie należy traktować jako odrębne, TSUE 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 miałyby charakter sztuczny.

Co do zasady, towarzyszące czynności najmu nieruchomości dostawy towarów i usług, np. wody, energii elektrycznej i cieplnej, 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 według liczników, uwzględniających zużycie tych mediów przez najemcę.

Z pkt 45 ww. wyroku wynika, że w ocenie Trybunału, czynności wywozu nieczystości, podobnie jak w przypadku sprzątnięcia części wspólnych, powinny być traktowane jako odrębne od usługi najmu, jeżeli najemca ma możliwość dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług, gdyż: „nawet jeśli ze względu na dogodność nie dokonuje tego wyboru lub nie korzysta z tego uprawnienia, lecz otrzymuje świadczenie od podmiotu wyznaczonego przez wynajmującego, na podstawie umowy zawartej między tymi dwoma ostatnimi podmiotami, okoliczność ta stanowi wskazówkę przemawiającą za istnieniem świadczenia odrębnego od najmu”.

Tak więc orzecznictwo TSUE, które oparte jest na przepisach prawa UE, daje podstawę do skonstruowania zasadniczej tezy, że każde świadczenie należy traktować odrębnie. Zatem co do zasady towarzyszące najmowi nieruchomości dostawy ww. towarów i usług należy traktować jako świadczenie odrębne od usługi najmu nieruchomości. Traktowanie wskazanych powyżej dostaw towarów oraz świadczenie usług, jako jednej usługi z najmem uzasadnione będzie jedynie w przypadku, gdy świadczenie te są nierozzerwalnie związane z najmem i ich podział miałby charakter sztuczny.



Biorąc powyższe rozstrzygnięcie pod uwagę, należy podzielić pogląd, że świadczenie złożone będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia.

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

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że obciążenia za tzw. media co do zasady powinny być one uważane za odrębne świadczenia od usługi najmu, w przypadku gdy 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. Taką samą zasadę należy 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, uwzględniając zużycie tych mediów przez najemcę.

Z treści wniosku wynika, że Gmina ponosi na rzecz wspólnoty mieszkaniowej zaliczki na tzw. media. Stroną umów o media jest wspólnota mieszkaniowa. Następnie Gmina obciąża najemców lokali komunalnych zarówno mieszkalnych, jak i użytkowych czynszem oraz opłatami za dostawę wody, odprowadzanie ścieków, energii elektrycznej, energii cieplnej. Rozliczenie energii elektrycznej oraz wody odbywa się na podstawie wskazania podliczników. Energia cieplna rozdzielana jest na podstawie wskaźnika powierzchni lokali.

Odnosząc powołane przepisy oraz cyt. wyrok TSUE do przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że w przypadku gdy najemcy ponoszą odrębnie opłaty za najem oraz opłaty za tzw. media na podstawie indywidualnego ich zużycia – jak to ma miejsce w niniejszej sprawie – 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). Wobec powyższego stanowisko Gminy należało uznać za nieprawidłowe.

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

Ponadto tut. organ informuje, że zgodnie z art. 14na pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przepisów art. 14k-14n dotyczących ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się Wnioskodawcy do otrzymanej interpretacji nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. czynności dokonanych w ramach transakcji, które pomimo



spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miały zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

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, 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 2016 r., poz. 718 ze 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). Jednocześnie, zgodnie z 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: Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Z up. DYREKTORA  
  
Ewa Studzińska-Kleszcz  
Wicedyrektor

Otrzymują:

1. adresat,
2. Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie,
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie,
4. aa.