

III SA/Wa 3546/15 - Wyrok WSA w Warszawie

Data orzeczenia	2017-02-14
Data wpływu	2015-12-28
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
Sędziowie	Marta Waksmundzka-Karasińska /przewodniczący/ Tomasz Janeczko Waldemar Śledzik /sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 113 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Marta Waksmundzka-Karasińska, Sędziowie sędzia WSA Tomasz Janeczko, sędzia WSA Waldemar Śledzik (sprawozdawca), Protokolant referent Piotr Niewiński, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 lutego 2017 r. sprawy ze skargi Wspólnoty Mieszkaniowej Nowoursynowska 145F w Warszawie na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 21 września 2015 r. nr IPPP2/4512-606/15-2/MAO w przedmiocie podatku od towarów i usług oddala skargę.

UZASADNIENIE

Wspólnota Mieszkaniowa Nowoursynowska 145F w Warszawie (zwana dalej: "Skarżącą") zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem z dnia 29 czerwca 2015 r. o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług.

Skarżąca, opisując stan faktyczny wskazała, iż jest wspólnotą mieszkaniową w skład wspólnoty wchodzi wyłącznie stanowiące odrębną własność lokale mieszkalne. Zakres działania Wspólnoty obejmuje zarząd nieruchomością wspólną przez który, zgodnie z ustawą o własności lokali, rozumie się grunt pod budynkiem oraz części budynku i urządzenia nie służące wyłącznie właścicielom lokali (np. fundamenty, mury zewnętrzne wraz z tynkami i elementami architektonicznymi, mury konstrukcyjne wewnętrzne, kominy, klatki schodowe, windy, dachy, pomieszczenia na kondygnacji podziemnej oraz kondygnacjach nadziemnych, instalacje energetyczne, ciepłe, wodne i kanalizacyjne).

Właściciele lokali mieszkalnych płacą comiesięczne zaliczki na poczet utrzymania nieruchomości wspólnej, funduszu na remonty i modernizacje oraz utrzymania indywidualnych lokali, z góry za każdy miesiąc, ustalone na podstawie uchwał wspólnoty, zatwierdzających plan gospodarczy na dany rok kalendarzowy.

Ustalone opłaty w zakresie mediów, rozliczane są z właścicielami lokali według przyjętego uchwałą regulaminu, do poziomu poniesionych przez Wspólnotę kosztów w okresie rozliczeniowym, bez doliczania jakiegokolwiek marży.

W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania nieruchomości, z powodu braku technicznych możliwości związanych z konstrukcją budynku, Wspólnota zawarła umowy, w ramach których do indywidualnych lokali dostarczane są media w postaci energii cieplnej dla potrzeb centralnego ogrzewania i podgrzania wody użytkowej, wody oraz odprowadzania ścieków. Formalnie Wspólnota jest nabywcą mediów, dostarczonych przez dostawców mediów. Dostawa odbywa się poprzez instalacje stanowiące części wspólne nieruchomości, do wszystkich lokali w sposób ciągły. Końcowym odbiorcą mediów zużywanych w lokalach są właściciele lokali. W 2013 r. całkowita wartość sprzedaży wyniosła: 606.075,94 zł (bez opłat związanych z utrzymaniem części wspólnych nieruchomości), w tym sprzedaży zwolnionej - 554.919,94 zł. oraz sprzedaży opodatkowanej tj. usług wynajmu części wspólnych w 2013 r. - 51.156 zł. W roku 2014 całkowita wartość

sprzedaży wyniosła 573.664,69 zł., w tym sprzedaży zwolnionej - 523.612,69 zł (bez opłat związanych z utrzymaniem części wspólnych nieruchomości). Wartość sprzedaży opodatkowanej tj. usług wynajmu części wspólnych w 2014 r. - 50.052 zł.

Na podstawie art. 113 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., zwanej dalej; "ustawą o VAT"), Skarżąca korzysta ze zwolnienia podmiotowego od podatku. Zgodnie z art. 113 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy, Skarżąca do wartości sprzedaży nie wlicza czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych przeznaczonych na cele mieszkaniowe, zwolnionych od podatku VAT na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Skarżąca rejestruje sprzedaż opodatkowaną w postaci najmu części wspólnych i dokonuje kontroli wartości sprzedaży opodatkowanej. Ponadto zaznaczyła, iż na dzień 11 czerwca 2015 r. wartość sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT wynosiła 25.026 zł, natomiast wartość sprzedaży zwolnionej - 272.287,73 zł.

Skarżąca zwróciła się zapytaniem czy w świetle nowelizacji art. 113 ust. 2 ustawy o VAT, prawidłowo nie wlicza do kwoty sprzedaży czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych na cele mieszkaniowe, zwolnionych od podatku na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień?

Udzielając odpowiedzi twierdzącej wskazała, iż czynności związane ze sprzedażą mediów przez wspólnotę na rzecz właścicieli lokali nie są czynnością, którą można zaliczyć do transakcji związanych z nieruchomościami, ponieważ nieruchomość nie jest konstytutywnym elementem świadczenia. Przedmiotem świadczenia jest natomiast odsprzedaż wody i ciepła właścicielom nieruchomości. Wspólnota uznaje, że czynności związane z utrzymaniem indywidualnych lokali, za które wspólnota pobiera opłaty, są transakcjami nie związanymi z nieruchomościami. Towary i usługi nabywane przez wspólnotę na rzecz właścicieli lokali to przede wszystkim energia elektryczna i gaz oraz woda i odbiór nieczystości. Odwołując się do

przepisów prawa energetycznego i ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków wspólnota stwierdziła, iż rozlicza się z właścicielami lokali z tytułu dostarczonych do lokali mediów. Zapewnienie dostawy energii elektrycznej i ciepłej, gazu, wody czy odprowadzania ścieków oraz wywozu nieczystości stałych, stanowi cel sam w sobie, nie jest elementem żadnej innej czynności wykonywanej przez wspólnotę na rzecz właściciela lokalu. W ocenie Skarżącej w związku z tym nie można uznać, że odsprzedaż mediów ma jakikolwiek związek z nieruchomością lokalową, w której przebywa odbiorca tych usług. Media (woda, energia elektryczna i gaz) zawsze są dostarczane do nieruchomości, ponieważ miejsce ich wykorzystania zawsze jest usytuowane w budynku lub w budowli. Nie można jednak tylko na tej podstawie uznać, że transakcje dotyczące dostarczania ww. mediów są transakcjami związanymi z nieruchomościami. Uznała, iż są to niewątpliwie "transakcje wykorzystywane przez właściciela nieruchomości", jednak nie dotyczą nieruchomości. Ponadto zaznaczyła, iż sam fakt umieszczenia urządzeń przesyłowych (infrastruktury technicznej) w nieruchomości nie oznacza, że przedmiotem czynności związanych z mediami jest nieruchomość. Dostawa energii to transakcja dotycząca energii, dostawa gazu to transakcja dotycząca gazu, odbiór nieczystości dotyczy nieczystości, itd.

Końcowo stwierdziła, iż media nie są "produktem" wspólnoty, ale znalazły się w lokalu jako efekt sprzedaży dokonanej przez podmioty trzecie, które - w związku z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT - są przez wspólnotę odsprzedawane jako własne produkty. Zawsze jednak są to te same towary i usługi, które zostały sprzedane przez ich dostawców - jako dostawa energii, gazu, usługi dostarczania wody i odbioru ścieków.

W interpretacji indywidualnej z dnia 21 września 2015 r. Minister Finansów, z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, uznał przedstawione stanowiska Skarżącej za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu tejże interpretacji organ powołując się na treść przepisów art. art. 2 pkt 6, art. 5, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. art. 15 ust. 1 i ust. 2, art. 113 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT, art. 6, art. 13 ust. 1, art. 14, art. 15

ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm., dalej: "u.w.l.") oraz z § 3 ust. 1 pkt 10 i 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2013 r., poz. 1722 z późn. zm., dalej: rozporządzenie wykonawcze"), stwierdził, iż w sytuacji, gdy wydatki ponoszone są przez właściciela wyłącznie w związku z odrębną własnością lokalu, wspólnota w zakresie nabywanych towarów i usług (tj. głównie mediów) celem zaopatrzenia poszczególnych lokali nabywa towary i usługi w swoim imieniu, na rzecz właścicieli poszczególnych lokali, którzy dokonują na poczet tych zakupów stosownych wpłat. W ocenie organu interpretacyjnego obciążanie członków wspólnoty zaliczkami na pokrycie kosztów indywidualnego zużycia mediów stanowi odpłatną dostawę towarów i świadczenie usług w myśl art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 w zw. z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Dotyczy to również odsprzedaży właścicielom lokali, zakupionych uprzednio w tym celu, towarów i usług związanych wyłącznie z utrzymaniem poszczególnych lokali. Wówczas wspólnota wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W ocenie organu wpłaty uzyskiwane od właścicieli lokali mieszkalnych z tytułu pokrycia kosztów związanych z ich indywidualnymi potrzebami i ze zużyciem przez nich mediów są wpłatami związanymi z nieruchomością. W konsekwencji, obrót uzyskiwany z tytułu dostawy mediów do lokali mieszkalnych należy uznać za transakcję związaną z nieruchomościami, gdyż wynika to z istoty prowadzonej działalności Wspólnoty.

Zdaniem Ministra czynności wspólnoty związane z dostawą mediów do lokali mieszkalnych, które są zwolnione od podatku są przedmiotem działalności gospodarczej Skarżącej i nie mają charakteru transakcji pomocniczych. Wpłaty uzyskiwane od właścicieli lokali mieszkalnych z tytułu pokrycia kosztów związanych z ich indywidualnymi potrzebami i ze zużyciem przez nich mediów, zaklasyfikowane przez Skarżącą jako zwolnione od podatku VAT są transakcjami związanymi z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych i od 1 stycznia 2014 r. wliczane są do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Czynności związane ze sprzedażą mediów przez Wspólnotę na rzecz właścicieli lokali, podlega uwzględnieniu w sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT.

W przypadku gdy podmiot świadczy usługi związane z nieruchomościami i usługi te mają charakter zasadniczy w działalności gospodarczej danego podatnika, wartość sprzedaży tychże usług powinna być wliczana do limitu, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ww. ustawy. Do limitu tego nie wlicza się jedynie usług związanych z nieruchomościami w przypadku gdy usługi te mają charakter pomocniczy.

Czynności wykonywane przez Wspólnotę związane z utrzymaniem poszczególnych lokali mieszkalnych, za które pobierane są opłaty, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 10 i 11 ww. rozporządzenia (dostawy mediów), są transakcjami związanymi z nieruchomościami, jednakże stanowią one zasadniczy element działalności Wspólnoty. Czynności te nie mogą zostać uznane za czynności pomocnicze, ponieważ czynności pomocnicze to czynności poboczne, incydentalne, niezwiązane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Natomiast w analizowanej sprawie czynności wykonywane przez Wspólnotę związane z pośrednictwem w dostawach mediów (np. energii cieplnej dla potrzeb centralnego ogrzewania i podgrzania wody użytkowej, wody oraz odprowadzania ścieków) do poszczególnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku tej Wspólnoty mają charakter stały, a zatem w sposób zasadniczy są związane z działalnością Wspólnoty.

Z kolei organ wskazał, iż jedynie opłaty (zaliczki) uiszczane przez właścicieli lokali mieszkalnych, w związku z obowiązkiem uczestniczenia w kosztach zarządu nieruchomością wspólną nie są objęte przepisami ustawy o VAT. Wspólnota nabywając towary i usługi dla celów nieruchomości wspólnej nie wykonuje żadnych czynności na rzecz właścicieli. W związku z tym ww. opłaty związane z nieruchomością wspólną nie są wliczane do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy.

Odwołując się do nowelizacji art. 113 ust. 2 ustawy o VAT Minister uznał, iż Skarżąca powinna wliczać do kwoty sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ww. ustawy, czynności związane z utrzymaniem lokali

mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe, tj. czynności związane ze sprzedażą mediów przez Wspólnotę na rzecz właścicieli lokali.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Minister Finansów stwierdził, w piśmie z dnia 21 października 2015 r., brak podstaw do zmiany stanowiska wyrażonego w powyższej interpretacji indywidualnej.

Następnie Skarżąca zaskarżyła powyższą interpretację indywidualną, wnosząc skargę w piśmie z dnia 19 listopada 2015 r., w której zarzuciła naruszenie:

- 1) art. 113 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT,
- 2) § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia wykonawczego przez uznanie, że czynności wykonywane skarżącą, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia wykonawczego zwolnień polegające na odsprzedaży mediów mieszczą się w pojęciu transakcji związanych z nieruchomościami, w rozumieniu art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT, co w konsekwencji doprowadziło organ interpretacyjny do niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisów art. 8 ust. 2a ustawy o VAT w związku z § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia wykonawczego i odmowie ich zastosowania, polegającej na uznaniu, że skarżąca, biorąc udział w świadczeniu usług dostarczania mediów na rzecz właścicieli lokali, w rzeczywistości świadczy inne usługi na rzecz tych właścicieli niż te, które nabyła od dostawców mediów oraz art. 113 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT polegającej na uznaniu, że wartość wykonywanych przez skarżącą czynności, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia wykonawczego należy wliczać do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a) tej ustawy.

Skarżąca zaskarżonej interpretacji zarzuciła również naruszenie przepisów postępowania w sprawie wydawania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, tj.:

- 1) art. 14c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, dalej: "O.p.") polegające na braku oceny stanowiska Wspólnoty poprzez nie odniesienie się w uzasadnieniu interpretacji do przywołanych przez nią we wniosku przepisów ustawy o VAT, w tym art. 8 ust. 2a, art. 28e, art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, § 3 ust. 1 pkt 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego oraz ustawy - Prawo energetyczne i ustawy o warunkach dostarczania wody i odprowadzania ścieków, oraz brak odniesienia się do argumentacji Wspólnoty, co uniemożliwiło poznanie rzeczywistych motywów rozstrzygnięcia - przez co organ interpretacyjny naruszył także art. 120, art. 121 § 1 O.p.,
- 2) art. 14c § 2 O.p. przez brak logicznego i kompletnego uzasadnienia prawnego stanowiska wskazanego przez organ interpretacyjny jako prawidłowe, w szczególności przez brak wskazania, jakie kryteria oceny charakteru usług odsprzedaży mediów zastosowane przez organ interpretacyjny doprowadziły do uznania, że są to usługi związane z nieruchomościami, a także pozornie uzasadnienia prawnego polegające na tym, że - mimo obszerności uzasadnienia - skarżąca nie otrzymała odpowiedzi na postawione we wniosku pytania, ponieważ w interpretacji dokonano wykładni pojęć zawartych w art. 113 ust. 2 ustawy o VAT, które nie były przedmiotem wniosku Wspólnoty o wydanie interpretacji (m.in. pojęcia "transakcje" oraz "pomocnicze"), natomiast nie dokonano wykładni przepisów powoływanych przez stronę, a jedynie je zacytowano;
- 3) art. 14e O.p. przez całkowite pominięcie przywołanego przez Skarżącą wyroku TSUE, a także nieuwzględnienie w interpretacji orzecznictwa sądów administracyjnych oraz wyroku TSUE dotyczących kwestii będącej przedmiotem wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego.

W konsekwencji Skarżąca wniosła o uchylenie interpretacji w całości i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.

W uzasadnieniu skargi Skarżąca kwestionując stanowisko organu uznała, iż pojęcie "transakcji związanych z nieruchomościami" musi odnosić się do przedmiotu danej czynności. Jeżeli przedmiotem czynności jest

nieruchomość (np. najem lub zarządzanie obiektem), wówczas należy ją zakwalifikować jako czynność związaną z nieruchomością. Jeżeli natomiast przedmiotem czynności są usługi (lub dostawa) dotyczące mediów to nie są to czynności związane z nieruchomościami ponieważ ich przedmiotem są poszczególne media. Samo umiejscowienie w nieruchomości nośnika (sieci) dla dostarczanych mediów, nie oznacza, w jej ocenie że mamy do czynienia z transakcjami, których przedmiotem jest nieruchomość.

Zdaniem Wspólnoty, czynności związane ze sprzedażą mediów przez Wspólnotę na rzecz właścicieli lokali nie są czynnościami, którą można zaliczyć do transakcji związanych z nieruchomościami, ponieważ nieruchomość nie jest konstytutywnym elementem świadczenia. Przedmiotem świadczenia jest natomiast odsprzedaż wody i ciepła właścicielom nieruchomości.

W piśmie z dnia 18 grudnia 2015 r. stanowiącym odpowiedź na powyższą skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi, podtrzymując jednocześnie zaprezentowane wcześniej stanowisko oraz uznając zarzuty skargi za niezasadne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje.

09Zgodnie z art. 184 Konstytucji RP, w związku z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. - Dz. U. z 2014r., poz. 1647 ze zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej i obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, a także zaskarżalne postanowienia wydawane w ramach postępowania o udzielenie interpretacji podatkowej.

Na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. - Dz. U. z 2012r., poz. 270 ze zm., zwaną dalej "p.p.s.a.") uwzględnienie skargi następuje w przypadku naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego albo innego naruszenia przepisów postępowania, jeśli mogło mieć ono istotny wpływ na wynik sprawy.

Zgodnie zaś z art. 134 § 1 p.p.s.a. (w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 sierpnia 2015r.) Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. Przy czym do spraw wszczętych przed dniem 15 sierpnia 2015r., a z taką mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, przepis art. 57a p.p.s.a. nie będzie miał zastosowania, co powoduje, że w niniejszej sprawie Sąd nie jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Badając skargę w świetle wskazanych wyżej kryteriów Sąd uznał, że podlega ona oddaleniu albo zaskarżona Interpretacja nie narusza prawa.

Istota sporu w sprawie sprowadza się do kwestii czy obrót z tytułu dostawy mediów do lokali mieszkalnych należy uwzględniać przy obliczaniu wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 u.p.t.u.

Skarżąca uważa, że dostawa mediów do lokali mieszkalnych nie stanowi transakcji związanej z nieruchomościami. Zdaniem Organu, obrót uzyskiwany z tytułu dostawy mediów do lokali mieszkalnych należy uznać za transakcję związaną z nieruchomościami, gdyż wynika to z istoty prowadzonej działalności Wspólnoty.

Przy tak zakreślonych granicach sporu rację należało przyznać Organowi Interpretacyjnemu.

Na wstępie zauważyć należy, że art. 113 u.p.t.u. przewiduje zwolnienie podmiotowe, uzależnione od wielkości obrotów podatnika. Podmiot taki nadal jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 omawianej ustawy o VAT, jednak z uwagi niski poziom obrotów osiąganych z wykonywania czynności opodatkowanych, korzysta on ze zwolnienia z podatku.

W myśl przepisu art. 113 ust. 1 u.p.t.u. "Zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku."

Z kolei art. 113 ust. 2 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. stanowi, że "Do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się:

- 1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
- 2) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:
 - a) transakcji związanych z nieruchomościami,
 - b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7,12 i 38-41,
 - c) usług ubezpieczeniowych- jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.
- 3) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji".

Na podstawie art. 82 ust. 3 u.p.t.u. wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 1722 ze zm.), określające inne niż wskazane w art. 43 - 81 u.p.t.u. zwolnienia od podatku od towarów i usług oraz szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień

W myśl § 3 ust. 1 pkt. 10 tego rozporządzenia, zwalnia się od podatku czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, za które pobierane są opłaty, wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową na rzecz właścicieli tych lokali, tworzących w określonej nieruchomości tę wspólnotę.

W ocenie Sądu, treść wyżej przytoczonych przepisów, nie pozostawia wątpliwości co do tego, że odpłatna dostawa towarów, która jest zwolniona od podatku w oparciu o przepisy wydane na podstawie art. 82 ust. 3 (w tym wypadku w oparciu o § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia wykonawczego), będzie wliczana do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 u.p.t.u., jeżeli dostawę taką można będzie uznać za transakcję związaną z nieruchomościami i jeżeli można ją uznać za czynność nie mającą charakteru czynności pomocniczej, a więc za czynność mającą zasadniczy charakter w działalności danego podatnika.

W ocenie Sądu, na akceptację zasługuje stanowisko prawne Organu, bowiem czynności zwolnione od podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 10 i pkt 11 wcześniej wspomnianego rozporządzenia wykonawczego, polegające na dostarczaniu mediów tj. ciepła, wody, energii elektrycznej, stanowią transakcje związane z nieruchomościami w rozumieniu art. 113 ust. 2 pkt. 2 lit. a) u.p.t.u..

Zdaniem Sądu, już sam charakter dostawy mediów (dostarczanie energii elektrycznej, wody ciepłej i zimnej oraz odprowadzania ścieków) w dużym stopniu przesądza o zakwalifikowaniu tej transakcji jako związanej z nieruchomością. Dostawa taka jest w ocenie Sądu charakterystyczna właśnie dla nieruchomości.

Ustawa o podatku od towarów i usług, nie zawiera legalnej definicji transakcji związanych z nieruchomościami, jak również definicji nieruchomości.

Zawiera ją natomiast art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121 z późn. zm.), zgodnie z którym nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny

przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

W świetle tej cywilistycznej definicji, nie budzi wątpliwości, że lokale mieszkalne, których dotyczy spór, stanowią, jako części budynków, nieruchomości. Potwierdza to zresztą brzmienie art. 2 ust. 1 ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm., dalej : "u.w.l."), zgodnie z którym samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 tej ustawy, samodzielnym lokalem mieszkalnym w rozumieniu ustawy jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi, służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne.

Zdaniem Sądu, treść powołanych przepisów, dodatkowo potwierdza, że dostawy mediów do lokali stanowią transakcje, związane z nieruchomością.

W związku z tym, także opłaty, będące przedmiotem zaskarżonej interpretacji są opłatami związanymi z nieruchomością.

Zgodnie z art. 288 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.), kwota obrotu stanowiąca punkt odniesienia dla zastosowania procedury przewidzianej w niniejszej sekcji, obejmuje następujące kwoty, z wyłączeniem VAT:

1. wartość dostaw towarów i świadczenia usług, o ile są one opodatkowane;
2. wartość transakcji zwolnionych z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie zgodnie z art. 110 i 111, art. 125 ust. 1, art. 127 i art. 128 ust. 1;
3. wartość transakcji zwolnionych zgodnie z art. 146-149 oraz art. 151, 152 i 153;
4. wartość transakcji związanych z nieruchomościami, transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)-g) oraz usług ubezpieczeniowych, chyba że transakcje te mają charakter transakcji pomocniczych.

Dokonane od dnia 1 stycznia 2014 r. zmiany w ustawie o VAT w sposób ściślejszy odwzorowują przepisy Dyrektywy 2006/112/WE, która w art. 288 pkt 4 również stanowi, że kwota obrotu obejmuje wartość transakcji związanych z nieruchomościami.

Transakcje będące przedmiotem interpretacji, nie mają także w ocenie Sądu charakteru transakcji pomocniczych. Transakcje pomocnicze to takie, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Tymczasem głównym przedmiotem działalności Wspólnot, jest właśnie zarządzanie nieruchomością wspólną. Jest to zdaniem Sądu, kolejny argument przemawiający za stwierdzeniem, że dostawa mediów do poszczególnych lokali mieszkalnych jest związana z nieruchomościami, zaś obrót uzyskiwany z tytułu tej dostawy, jest transakcją związaną z nieruchomościami.

Słusznie także Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że podstawę prawną funkcjonowania wspólnot stanowi ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, która określa prawa i obowiązki członków wspólnoty oraz zakres działania zarządu nieruchomością wspólną.

Art. 1 ust. 1 tej ustawy, określa sposób ustanawiania odrębnej własności samodzielnych lokali mieszkalnych, lokali o innym przeznaczeniu, prawa i obowiązki właścicieli tych lokali oraz zarząd nieruchomością wspólną.

Zgodnie z treścią art. 6 u.w.l., ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota Mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania,

pozywać i być pozywana.

Przepis art. 13 ust. 1 u.w.l. wskazuje na dwa rodzaje obowiązków członków wspólnoty mieszkaniowej: jedno związane z nieruchomością wspólną i drugie, związane z odrębną własnością lokalu.

Zgodzić się należy, że na gruncie ustawy o VAT wspólnota, realizując wspólny interes właścicieli, występuje w odmiennych rolach, w przypadku nabycia towarów i usług w ramach zarządu nieruchomością wspólną oraz w przypadku nabycia towarów i usług na potrzeby utrzymania poszczególnych lokali właścicieli.

Zwrócić należy także uwagę na regulacje zawarte w rozdziale 4 ustawy dotyczącym zarządu nieruchomością wspólną.

Wspólnota mieszkaniowa powinna być zarządzana przez zarządów lub zarządcę wspólnoty mieszkaniowej. Powinna ona funkcjonować na zasadzie współwłasności, a przy tym zobowiązana jest ona do wykonywania w sposób prawidłowy czynności, obowiązków na niej spoczywających. Przede wszystkim wspólnota mieszkaniowa powinna zwoływać zebrania ogółu właścicieli, a przy tym z tychże zebrań składać roczne sprawozdania. Na wspólnocie mieszkaniowej spoczywa ciężar posiadania i przechowywania w sposób bezpieczny dokumentacji technicznej budynku oraz dokumentacji księgowej dla nieruchomości wspólnej.

Słuszna zatem w ocenie Sądu jest konstatacja, że w przypadku nabycia towarów i usług w ramach zarządu nieruchomością wspólną, wspólnota będąc jednostką odrębną od właścicieli lokali nabywając towary i usługi dla celów nieruchomości wspólnej nie wykonuje żadnych czynności na rzecz właścicieli, ponieważ w takim wypadku działa w imieniu własnym i na własny rachunek. Natomiast w sytuacji, gdy wydatki ponoszone są przez właściciela wyłącznie w związku z odrębną własnością lokalu, wspólnota w zakresie nabywanych towarów i usług (tj. głównie mediów) celem zaopatrzenia poszczególnych lokali występuje w odmiennym roli. Nabywa bowiem towary i usługi w swoim imieniu, jednakże na rzecz właścicieli poszczególnych lokali, którzy dokonują na poczet tych zakupów stosownych wpłat. Wspólnota dokonując odsprzedaży właścicielom poszczególnych lokali, zakupionych uprzednio w tym celu, towarów i usług związanych wyłącznie z utrzymaniem tych lokali wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Art. 14 ust. 2 u.w.l., wśród kosztów zarządu nieruchomością wspólną, wymienia między innymi opłaty za dostawę energii elektrycznej i ciepłej, gazu i wody, w części dotyczącej nieruchomości wspólnej, oraz opłaty na antenę zbiorczą i windę.

Analiza tych regulacji, prowadzi do wniosku, że gospodarowanie nieruchomością wspólną, w skład którego niewątpliwie wchodzi dostawa mediów, stanowi zasadniczą, działalność Wspólnoty. Wspólnota Mieszkaniowa zgodnie z treścią art. 17 u.w.l., ponosi bez ograniczeń odpowiedzialność za wszelkie zobowiązania dotyczące nieruchomości wspólnej. Nie można zatem uznać, że dostawa mediów do lokali mieszkalnych (stanowiąca jak wskazano jeden ze składników kosztów zarządu nieruchomością wspólną), stanowi jedynie czynność pomocniczą. Wykonywane przez Wspólnotę czynności dostawy mediów, należy więc uznać za transakcje związane z nieruchomościami.

Skarżąca, pomijając w swoich wywodach treść powyższych regulacji, wskazuje, że dla prawidłowego zdefiniowania pojęcia transakcji związanej z nieruchomościami, należy odwołać się do wyroku TSUE C - 155/12 z dnia 27 czerwca 2013 r. w sprawie RR Donnelley Global Turkney Solutions Poland sp. z o.o.

Skarżąca przytaczając powyższy wyrok TSUE, stwierdza, że przedstawione w nim tezy, należy przełożyć na sytuację prawnopodatkową Wspólnoty w związku z dostawą mediów do lokali mieszkalnych. Skoro TSUE w wyroku wskazał, że o transakcji związanej z nieruchomościami, można mówić jedynie wówczas, gdy usługobiorca usług, ma prawo do używania nieruchomości, to Wspólnota nie mająca prawa używania lokali mieszkalnych, w których następuje zużycie mediów, nie dokonuje transakcji związanych z nieruchomościami.

Zdaniem Sądu, argumentacja ta, nie zasługuje na aprobatę. Akcentowany przez Skarżącego element w postaci prawa usługobiorcy do użytkowania nieruchomości, w powiązaniu z przytoczonymi przepisami ustawy o własności lokali, nie może przesądzać o uznaniu dostawy mediów za czynność niezwiązaną z nieruchomością. Ponadto, przedmiotowy wyrok, dotyczył innego zagadnienia, niż będące przedmiotem sprawy.

W wyroku tym bowiem TSUE wskazał, że art. 47 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: "Dyrektywa 2006/112") (będący odpowiednikiem art. 28e ustawy o VAT) powinien być interpretowany w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte tym artykułem jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości. Jednocześnie Trybunał zauważył, iż art. 47 dyrektywy 2006/112 nie może mieć zastosowania do powyżej wskazanej kompleksowej usługi magazynowania, jeżeli miałyby się okazać, że usługobiorcy tego rodzaju usługi nie mają jakiegokolwiek prawa wstępu do części nieruchomości, w której były magazynowane ich towary lub nieruchomość, na której lub w której mają one być magazynowane nie stanowi centralnego i nieodzownego elementu usługi.

Trybunał wskazał także, że mając na uwadze, że wiele usług jest w ten lub inny sposób związanych z nieruchomościami, konieczne jest aby przedmiotem świadczenia, była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określona w sposób wyraźny, należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia.

Wskazać należy, że w przypadku dostawy mediów, nieruchomość także stanowi centralny i nieodzowny element tej usługi, co pominięto w skardze.

Reasumując dotychczasowe rozważania, jako bezzasadne należy uznać zarzuty odnoszące się do nieprawidłowej wykładni przepisów art. 113 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 lit. a) u.p.t.u. w związku z § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia.

W ocenie Sądu, jako bezpodstawne ocenić należy także zarzuty odnoszące się do naruszenia prawa procesowego przy wydaniu zaskarżonej Interpretacji.

Sąd wskazuje, że celem interpretacji podatkowej jest jednoznaczne przedstawienie wnioskodawcy skutków i konsekwencji prawno-podatkowych podjętych przez niego czynności lub zdarzeń przedstawionych we wniosku o ich udzielenie, w świetle obowiązujących, wskazanych przepisów prawa podatkowego, a w interpretacji organ powinien wyrazić bezwarunkową i odnoszącą się w pełni do przedstawionych kwestii prawną ocenę stanowiska wnioskodawcy. Uzasadnienie prawne stanowiska organu musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie dane przepisy znajdują zastosowanie, a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd nie zasługuje na uwzględnienie. Uzasadnienie tego stanowiska musi być na tyle wyczerpujące, aby wynikało z niego, że organ ocenił wszystkie istotne dla sprawy argumenty wnioskodawcy. Powinno więc ono przedstawiać argumentację prawną, z której będzie jednoznacznie wynikać, dlaczego stanowisko i argumenty wnioskodawcy organ uznał za nietrafne i jakie argumenty przemawiały za stanowiskiem organu.

Uzasadnienie organu musi być zatem wyczerpujące i kompleksowo odnosić się do zawartego stanowiska w kontekście przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (por. wyroki NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., I FSK 1216/09; z dnia 17 maja 2011 r., II FSK 74/10 – dostępne na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

W badanej sprawie, Organ podatkowy wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Strony za nieprawidłowe oraz wskazał w uzasadnieniu prawnym motywy tego stanowiska. Zdaniem Sądu, wbrew

twierdzeniom Skarżącej, Organ nie kierował się dowolnością działania, gdyż oparł swoje rozstrzygnięcie na stanie faktycznym przedstawionym we wniosku oraz dokonał prawidłowej subsumpcji przepisów prawnych mających zastosowanie w sprawie, co precyzyjnie i szczegółowo wskazał w uzasadnieniu zaskarżonej Interpretacji. Przedstawiając swoje stanowisko prawne Organ odniósł się także w niezbędnym zakresie do przywołanych przez Skarżącą we wniosku przepisów ustawy o VAT, a także orzecznictwa TSUE, wyprowadzając jednak odmienne od oczekiwanych przez Stronę wnioski, co samo w sobie nie oznacza naruszenia ani przepisów art. 14c § 1 i 2 O.p., ani zasady określonej w art. 120 i 121 § 1 O.p.

Z tych względów, nie można uznać, że wydana Interpretacja jest obarczona wadami postępowania, które miały istotne wpływ na zawarte w niej merytoryczne rozstrzygnięcie.

Reasumując, w świetle przedstawionych rozważań, Sąd uznał, że zarzuty skargi nie zasługują na uwzględnienie i dlatego na podstawie art. 151p.p.s.a., orzekł jak w sentencji wyroku, oddalając skargę.