

Typ dokumentu: Interpretacja Indywidualna

Słowa kluczowe: lokal mieszkalny
media
opłata
wspólnota mieszkaniowa
zwolnienia z podatku od towarów i usług
zwolnienie podmiotowe

Autor: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data wydania: 21-09-2015

Sygnatura: IPPP2/4512-606/15-2/MAO

Istota interpretacji: Ustalenie czy w świetle art. 113 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT Wnioskodawca postępuje prawidłowo nie wliczając do wartości sprzedaży czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe.

Stanowisko: nieprawidłowe

Klasyfikacja wg przepisów: SIP.Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział II.Zakres opodatkowania.Rozdział 1.Przepisy ogólne.Art. 5
SIP.Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział II.Zakres opodatkowania.Rozdział 2.Dostawa towarów i świadczenie usług.Art. 7
SIP.Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział II.Zakres opodatkowania.Rozdział 2.Dostawa towarów i świadczenie usług.Art. 8
Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział I.Przepisy ogólne.Art. 2
Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział III.Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi.Rozdział 1.Podatnicy i płatnicy.Art. 15
Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział XII.Procedury szczególne.Rozdział 1.Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorstw.Art. 113

**Wniosek ORD-
IN:** wniosek

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) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku z dnia 25 czerwca 2015 r. (data wpływu 29 czerwca 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia czy w świetle art. 113 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT Wnioskodawca postępuje prawidłowo nie wliczając do wartości sprzedaży czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 29 czerwca 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w

zakresie ustalenia czy w świetle art. 113 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT Wnioskodawca postępuje prawidłowo nie wliczając do wartości sprzedaży czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest wspólnotą mieszkaniową utworzoną zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. W skład wspólnoty wchodzi wyłącznie stanowiące odrębną własność lokale mieszkalne. Zakres działania Wspólnoty obejmuje zarząd nieruchomością wspólną przez którą, 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).

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o własności lokali właściciel lokalu zobowiązany jest m.in. ponosić wydatki związane z utrzymaniem jego lokalu i uczestniczyć w kosztach zarządu związanych z utrzymaniem nieruchomości wspólnej.

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 więc, to 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. - 51.156,00 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. - 50.052,00 zł.

Na podstawie art. 113 ust. 1 Wnioskodawca korzysta ze zwolnienia podmiotowego od podatku. Na podstawie art. 113 ust. 2 pkt 2, Wnioskodawca 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. Wnioskodawca rejestruje sprzedaż opodatkowaną tj. najem części wspólnych i dokonuje kontroli wartości sprzedaży opodatkowanej. Na dzień 11 czerwca 2015 r. wartość sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT wynosi 25.026,00 zł, natomiast wartość sprzedaży zwolnionej - 272.287,73 zł.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w świetle nowelizacji art. 113 ust. 2 Ustawy o podatku od towarów i usług, Wnioskodawca postępuje prawidłowo nie wliczając do kwoty sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 Ustawy o VAT, 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?

Zdaniem Wnioskodawcy, czynności związane z utrzymaniem lokali są odpłatną dostawą towarów lub odpłatnym świadczeniem usług, na podstawie Ustawy o VAT. Czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień (§ 3 ust. 1 pkt 10). Wspólnota uznaje, że czynności związane z utrzymaniem indywidualnych lokali, za które wspólnota pobiera opłaty, są transakcjami nie związanymi z nieruchomościami.

W Ustawie o VAT znaczenie „transakcji związanych z nieruchomościami” nie zostało zdefiniowane, natomiast zostało użyte w Ustawie o VAT również w art. 28e i odnosi się do ustalenia miejsca świadczenia usług związanych z nieruchomościami. Ze względu na to, że w obu regulacjach ustawodawca posłużył się tym samym zwrotem, oba zwroty muszą być interpretowane tak samo.

W ustawie o VAT ustawodawca odrębnie uregulował kwestie związane z rozliczaniem mediów. W art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT określono szczególny moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu sprzedaży mediów; jest to *lex specialis* w stosunku do reguły ogólnej wyrażonej w ust. 1 art. 19a, którą stosuje się m.in. na rynku nieruchomości. W art. 19a ust. 5 pkt 4 mowa jest o takich transakcjach jak:

- a. dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- b. świadczenie usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, w tym m.in. usług dostarczania wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, odprowadzania i oczyszczania ścieków, innych usług sanitarnych. Dostarczanie tych mediów regulują dwie ustawy.

Zasady i warunki zaopatrzenia i użytkowania paliw i energii reguluje ustawa z 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne. Dostarczanie paliw gazowych, energii elektrycznej lub ciepła odbywa się na podstawie umowy sprzedaży lub umowy przesyłowej. W przypadku budynków mieszkalnych umowa może być zawarta z właścicielem budynku, wspólnotą mieszkaniową albo działającym na rzecz tych podmiotów zarządcą. Zgodnie z art. 45a ust. 6 ustawy właściciel lub zarządca budynku wielolokalowego jest odpowiedzialny za rozliczanie na poszczególne lokale całkowitych kosztów zakupu paliw gazowych, energii elektrycznej lub ciepła.

Warunki dostarczania wody i odprowadzania ścieków reguluje ustawa z 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne zawiera umowę o świadczenie tych usług z właścicielem budynku lub z zarządcą nieruchomości wspólnej. Zarządca działa tu na rzecz właściciela budynku (wspólnoty). Umowy na dostawę wody do poszczególnych lokali mogą być zawierane wyłącznie gdy:

1. wszystkie lokale wyposażone są w zainstalowane wodomierze i możliwy jest odczyt wskazań,
2. ustalony jest sposób rozliczeń różnic wskazań między wodomierzem głównym a wodomierzami w lokalach.

Podobnie jak w przypadku prawa energetycznego, właściciel lub zarządca budynku wielolokalowego jest odpowiedzialny za rozliczanie na poszczególne lokale całkowitych kosztów zakupu tych usług.

Towary i usługi nabywane przez wspólnotę na rzecz właścicieli lokali to przede wszystkim energia elektryczna i gaz oraz woda i odbiór nieczystości. Z przywołanych wyżej przepisów Prawa energetycznego i ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym

odprowadzaniu ścieków wynika jasno, że wspólnota 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 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 budowlu. Nie można jednak tylko na tej podstawie uznać, że transakcje dotyczące dostarczania ww. mediów są transakcjami związanymi z nieruchomościami. Są to niewątpliwie „transakcje wykorzystywane przez właściciela nieruchomości”, jednak nie dotyczą nieruchomości. 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.

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. Dostawcy tych mediów nie rozpoznają ich we własnych ewidencjach jako „transakcje związane z nieruchomościami”, ale jako dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego oraz jako świadczenie usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, w tym m.in. usług dostarczania wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, odprowadzania i oczyszczania ścieków, innych usług sanitarnych.

Taka sama klasyfikacja towarów i usług powinna więc obowiązywać kolejnych sprzedawców. Sam fakt pośredniczenia między faktycznym dostawcą a faktycznym odbiorcą nie może zmieniać przedmiotu transakcji. Skoro więc przy zakupie mediów przez wspólnotę nie były one rozpoznawane jako „transakcje związane z nieruchomościami”, to nie mogą być one w ten sposób traktowane przy refakturowaniu, które jest jedynie zwykłym przerzuceniem kosztów związanych z tymi mediami.

Pojęcie „transakcji związanych z nieruchomościami” musi odnosić się do przedmiotu czynności. Jeżeli przedmiotem czynności jest nieruchomość (np. najem lub zarządzanie obiektem), wówczas należy ją zakwalifikować jako czynność związaną z nieruchomością. Jeżeli natomiast jedynym „związkiem” z nieruchomością jest umiejscowienie w nieruchomości nośnika dla dostarczanych mediów, nie można uznać, że poprzez owo umiejscowienie mamy do czynienia z transakcjami, których przedmiotem jest nieruchomość.

Kolejnym argumentem przemawiającym za uznaniem, że refakturowanie mediów nie jest „związane z nieruchomościami” są przepisy określające miejsce dostawy towaru i miejsce świadczenia usług. Ustawodawca wyraźnie oddzielił transakcje dotyczące dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii ciepłej lub chłodniczej (art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT) od transakcji (usług) związanych z nieruchomościami (art. 28e). Oznacza to, że dostawa przynajmniej niektórych mediów (a zawsze są one końcowo dostarczane do nieruchomości) nie została zaliczona przez ustawodawcę do czynności „związanych z nieruchomościami”. Ponadto z art. 28e wynika wyraźnie, że chodzi wyłącznie o takie czynności, które bezpośrednio dotyczą nieruchomości.

W kwestii stosowania art. 28e ustawy o VAT wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 27 czerwca 2013 r. (C-155/12) dotyczącym miejsca świadczenia kompleksowej usługi magazynowania: „(...) Jednakże, mając na uwadze, że wiele usług jest w ten lub inny sposób związanych z nieruchomościami, konieczne jest ponadto, aby przedmiotem świadczenia usług była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określoną w sposób wyraźny należy uznać za konstytutywny

element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia (...)

O odrębności transakcji odnoszących się do mediów od transakcji związanych z nieruchomościami świadczy także przepis § 3 ust. 1 pkt 11 ww. rozp. Min. Finansów z 20 grudnia 2013 roku w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 11 tego rozporządzenia zwalnia się od podatku VAT czynności wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową, na rzecz osób używających na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności lokale należące do właścicieli tworzących wspólnotę mieszkaniową, za które pobierane są opłaty niezależne od właściciela w rozumieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2005 r. nr. 31, poz. 266, z póź. zm.) lub opłaty pośrednie w rozumieniu ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP (Dz.U. z 2010 r. nr 206, poz. 1367 oraz z 2011 r. nr 22, poz. 114 i nr 85, poz. 1092), jeśli lokale te są wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe. Opłaty niezależne od właściciela to, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy o ochronie praw lokatorów, opłaty za dostawy do lokalu energii, gazu, wody oraz odbiór ścieków, odpadów i nieczystości ciekłych. Nie są to opłaty związane z nieruchomością mieszkalną, ale opłaty związane z energią, gazem, wodą i odbiorem nieczystości.

Na podstawie powyższego, zdaniem Wnioskodawcy 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.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej opisanego stanu faktycznego jest 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 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl 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 (...).

Przepis art. 2 pkt 6 ustawy stanowi, że przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do treści 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, 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.

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 - art. 8 ust. 2a ustawy.

Nie każda jednak czynność stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dostawa towarów lub świadczenie usług podlegają będą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wyłącznie wówczas, gdy dokonywane będą przez podmiot mający status podatnika, a dodatkowo działającego w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Stosownie do treści art. 15 ust. 2 ustawy, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Prawa i obowiązki członków wspólnoty oraz zakres zarządu nieruchomością wspólną określa ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903, z późn. zm.).

W myśl art. 6 ww. ustawy, wspólnotę mieszkaniową tworzy ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości. Wspólnota może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana.

Przepis ten nadaje wspólnocie mieszkaniowej przymiot jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Wspólnota mieszkaniowa jest odrębnym od członków wspólnoty podmiotem praw i obowiązków, a tym samym działając w ramach przyznanej zdolności prawnej może nabywać prawa i obowiązki do własnego majątku.

Jednostka, która powstała na podstawie przepisu art. 6 ww. ustawy o własności lokali, posiada określoną strukturę, w której skład wchodzi właściciele lokali, którzy są zobowiązani do określonych zachowań oraz czynności wynikających z tej ustawy.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 powołanej ustawy, właściciel ponosi wydatki związane z utrzymaniem jego lokalu, jest obowiązany utrzymywać swój lokal w należytym stanie, przestrzegać porządku domowego, uczestniczyć w kosztach zarządu związanych z utrzymaniem nieruchomości wspólnej, korzystać z niej w sposób nie utrudniający korzystania przez innych współwłaścicieli oraz współdziałać z nimi w ochronie wspólnego dobra.

Z ww. przepisu wynika, że istnieją dwa rodzaje obowiązków członków wspólnoty mieszkaniowej:

1. związane z nieruchomością wspólną,
2. związane z odrębną własnością lokalu.

Jak stanowi art. 14 ustawy o własności lokali, na koszty zarządu nieruchomością wspólną składają się w szczególności:

1. wydatki na remonty i bieżącą konserwację,
2. opłaty za dostawę energii elektrycznej i ciepłej, gazu i wody, w części dotyczącej nieruchomości wspólnej, oraz opłaty za antenę zbiorczą i windę,
3. ubezpieczenia, podatki i inne opłaty publicznoprawne, chyba że są pokrywane bezpośrednio przez właścicieli poszczególnych lokali,
4. wydatki na utrzymanie porządku i czystości,
5. wynagrodzenie członków zarządu lub zarządcy.

Ponadto, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o własności lokali, właściciele zobowiązani są do uczestnictwa w kosztach zarządu związanych z nieruchomością wspólną - na ich pokrycie uiszczają zaliczki w formie bieżących opłat oraz do ponoszenia wydatków związanych z utrzymaniem własnych lokali (m.in. za wodę, ciepło, gaz, energię elektryczną, odprowadzanie ścieków).

Należy zatem wskazać, 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. Działa wtedy jako podmiot stosunków zobowiązaniowych wynikających z zarządu nieruchomością wspólną, którego działanie jest jedynie finansowane przez właścicieli wyodrębnionych lokali mieszkalnych mających udziały w nieruchomości wspólnej - m.in. w formie zaliczek, o których mowa w art. 15 ustawy o własności lokali.

W związku z tym odbiorcą nabywanych towarów i usług jest - jako odrębny od jej członków podmiot prawa - wspólnota mieszkaniowa. Ponieważ występuje ona jako ostateczny konsument, nie świadczy więc w tym zakresie żadnych czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na rzecz właścicieli odrębnych lokali, a zatem nie występuje jako podatnik podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy.

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 odmiennej roli. Nabywa bowiem towary i usługi w swoim imieniu, jednakże na rzecz właścicieli poszczególnych lokali, którzy dokonują na poczet tych zakupów stosownych wpłat. W konsekwencji należy stwierdzić, że 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. 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.

Z wniosku wynika, że Wnioskodawca jest wspólnotą mieszkaniową utworzoną zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. W skład Wspólnoty wchodzi wyłącznie lokale mieszkalne. Zakres działania Wspólnoty obejmuje zarząd nieruchomością wspólną. 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 więc, to 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.

Wnioskodawca ma wątpliwości czy w świetle art. 113 ust. 2 ustawy o VAT do kwoty sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ww. ustawy, należy wliczać czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych przeznaczonych na cele mieszkaniowe, tj. czynności związane ze sprzedażą mediów przez Wspólnotę na rzecz właścicieli lokali.

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy - o treści obowiązującej od dnia 1 stycznia 2014 r. - 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 przepis art. 113 ust. 2 ustawy - o treści obowiązującej od dnia 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.

Z powyższego przepisu wynika, że obliczając limit sprzedaży uprawniający podatnika do zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy, nie bierze się pod uwagę m.in. 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, jednakże z wyjątkiem transakcji związanych z nieruchomościami, jeżeli nie mają one charakteru transakcji pomocniczych.

W tym miejscu należy wskazać, że na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy Minister Finansów wydał rozporządzenie 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.), w którym to rozporządzeniu wprowadził inne niż w ustawie zwolnienia od podatku, a także określił szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień.

I tak, zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 10 i 11 ww. rozporządzenia, zwalnia się od podatku:

1. 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;
2. czynności wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową lub właścicieli lokali mieszkalnych tworzących w określonej nieruchomości wspólnotę mieszkaniową, na rzecz osób używających na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności lokale należące do właścicieli tworzących tę wspólnotę mieszkaniową, za które pobierane są opłaty niezależne od właściciela w rozumieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2005 r. Nr 31, poz. 266, z późn. zm.) lub opłaty pośrednie w rozumieniu ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2010 r. Nr 206, poz. 1367, z późn. zm.), jeżeli lokale te są wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Rozpatrując kwestię wliczenia do kwoty sprzedaży czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe należy wskazać, że dokonane przez ustawodawcę od 1 stycznia 2014 r. zmiany w art. 113 mają na celu w sposób bardziej precyzyjny i odpowiadający prawu unijnemu regulować stosowanie zwolnienia od podatku VAT dla drobnych przedsiębiorców, których obrót w skali roku nie przekracza 150.000 zł.

Z cyt. art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a wynika, że do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1 nie wlicza się 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 transakcji związanych z nieruchomościami, jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

Analizując zatem treść art. 113 ust. 2 ustawy o VAT, o treści obowiązującej od 1 stycznia 2014 r., wskazać należy, że „Słownik języka polskiego PWN” pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, Warszawa 2008, definiuje słowo „transakcja” jako operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług albo umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług i samo zawarcie takiej umowy.

Ponadto należy zauważyć, że pojęcie nieruchomości nie zostało zdefiniowane w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług. Definicję nieruchomości zawiera art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r., poz. 121, z późn. zm.), 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.

Nie ulega wątpliwości, że lokale mieszkalne, jako części budynków stanowią nieruchomości w świetle powołanego wyżej przepisu. Zatem 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.

Wnioskodawca uważa, że dostawa mediów do lokali mieszkalnych nie stanowi transakcji związanej z nieruchomościami. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić, ponieważ specyfiką działalności Wspólnoty jest zarządzanie nieruchomością wspólną, zatem dostawa mediów do poszczególnych lokali mieszkalnych jest bez wątpienia czynnością związaną z nieruchomościami. 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.

Podkreślić także należy, że ustawodawca zarówno w akcie zasadniczym, jak i w rozporządzeniach wykonawczych do ustawy nie zdefiniował pojęcia „charakter pomocniczy”. W takim przypadku w pierwszej kolejności stosuje się wykładnię językową, w taki bowiem sposób ustawodawca komunikuje się z podatnikiem jako adresatem normy. Dopiero gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów dopuszczalne jest skorzystanie z pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych. Według internetowego słownika synonimów (strona internetowa - <http://synonim.net/synonim/pomocniczy>), synonimami do słowa „pomocniczy” są pojęcia: „pomocny, wspierający, poboczny, akcesoryjny, dodatkowy, dopływowy, posiłkowy, subsydialny, subsydiarny, uzupełniający, wspomagający”. Przepisy unijnej dyrektywy w zakresie VAT posługują się określeniem „incidental transactions” w ramach odpowiedniego przepisu, co na język polski może być tłumaczone jako „transakcje incydentalne/uboczne”. Termin „incydentalny” wg Słownika języka polskiego (Słownika Wydawnictwa Naukowego PWN) oznacza przy tym „mający małe znaczenie lub zdarzający się bardzo rzadko”, natomiast termin „uboczny” oznacza „dotyczący czegoś pośrednio, mniej istotny lub dodatkowy”. Transakcje o charakterze „incydentalnym” oznaczają zdarzenia występujące nie tyle rzadko, ile ubocznie, przy określonej okazji, nawet gdyby występowały w sposób powtarzalny. Pojęcie „incydentalności” odnosi się więc nie tyle do samej częstotliwości występowania danego zdarzenia, co raczej do jego poboczności względem zasadniczej działalności podatnika.

Także w wersji francuskiej omawianej VI Dyrektywy użyto określenia „accessoire”, a w wersji niemieckiej „Hilfsumsaetze”, co wskazuje, że w analizowanym kontekście istotne jest, aby były to czynności poboczne, czy też pomocnicze do zasadniczej działalności podatnika (wspomniane powyżej trzy wersje językowe VI Dyrektywy są kompatybilne i wskazują na pomocniczy, poboczny charakter omawianych czynności). Podobnie, polska wersja językowa Dyrektywy 2006/112, która zastąpiła VI Dyrektywę, odstępuje od sformułowania „transakcje

sporadyczne” i określa omawiane czynności jako „transakcje pomocnicze”.

Transakcje pomocnicze zatem to takie, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Tak więc, aby ocenić, czy dana czynność może być uznana za pomocniczą, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie mogą być uznane za pomocnicze. Aby więc ocenić czy świadczona usługa ma charakter „pomocniczy”, należy wziąć pod uwagę to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika.

Należy zauważyć, że w przedmiotowej sprawie czynności Wspólnoty związane z dostawą mediów do lokali mieszkalnych, które są zwolnione od podatku są przedmiotem działalności gospodarczej Wnioskodawcy, a więc nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

Z uwagi na przedstawiony opis sprawy oraz przytoczone przepisy prawa należy stwierdzić, że wpłaty uzyskiwane od właścicieli lokali mieszkalnych z tytułu pokrycia kosztów związanych z ich indywidualnymi potrzebami i ze zużyciem przez nich mediów, zaklasyfikowane przez Wnioskodawcę 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. Zatem, czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych przeznaczonych na cele mieszkaniowe, tj. 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.

A zatem w sytuacji, 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 ustawy. Do limitu tego nie wlicza się jedynie usług związanych z nieruchomościami w przypadku gdy usługi te mają charakter pomocniczy.

W odniesieniu do przedstawionego we wniosku zdarzenia należy stwierdzić, że 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. 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.

Oznacza to, że opłaty zwolnione od podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 10 i 11 rozporządzenia powinny być wliczane do limitu sprzedaży uprawniającego do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1. Nie znajdzie do nich zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy.

Należy nadmienić, że 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.

Tym samym w świetle nowelizacji art. 113 ust. 2 ustawy o VAT Wnioskodawca powinien 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 konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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 2012 r., poz. 270). 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).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.