

Mgr Agnieszka Pabiańska
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Łódzki

Obciążanie najemców lokali kosztami opłat eksploatacyjnych.
Rozważania na gruncie podatku od towarów i usług.

1. Wprowadzenie.

W ramach stosunku najmu bardzo często dochodzi do sytuacji, że wynajmujący nabywa we własnym imieniu media (m.in. odprowadzenie ścieków, dostawę wody, energii ciepłej i elektrycznej, wywóz nieczystości stałych), służące de facto zaspokojeniu indywidualnych potrzeb najemców lokalu, a w dalszej kolejności obciąża kosztami opłat eksploatacyjnych faktycznych beneficjentów. Wartość odsprzedawanych mediów zasadniczo odpowiada kwocie, jaka wynika z wystawionej przez bezpośredniego usługodawcę/dostawcę faktury pierwotnej. Innymi słowy, wynajmujący nie dolicza marży. W takim też przypadku uznać można, iż ostateczne obciążenie kosztami opłat eksploatacyjnych spoczywa nie na właścicielu lokalu (pierwotnym nabywcy), a na faktycznych użytkownikach odsprzedawanych usług lub towarów.¹

Omówiona wyżej transakcja, z punktu widzenia podatku od towarów, rodzi jednak wątpliwości sprowadzające się do pytania: czy odsprzedaż mediów stanowi świadczenie odrębne od najmu, czy też jest czynnością o charakterze pobocznym, a zatem wymaga wliczenia kosztów opłat eksploatacyjnych do podstawy opodatkowania czynszu za najem (usługi głównej)?

Jakie ma to znaczenie? Otóż, ustalenie właściwej klasyfikacji transakcji odsprzedaży mediów jest szczególnie istotne dla rozliczeń dokonywanych na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług² (zwanej dalej: u.p.t.u.). Od przyjętego sposobu postępowania zależeć bowiem będzie m.in. wysokość opodatkowania podatkiem VAT przeniesionych kosztów dodatkowych oraz prawo wynajmującego do odliczenia podatku naliczonego przy ich nabyciu, a więc i stan kieszeni podatników. Warto zatem w tym miejscu bliżej omówić skutki podatkowe wynikające z wdrożenia obu wariantów.

¹ Szerzej na ten temat zob. m.in. wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r. sygn. akt I FSK 983/09 oraz wyrok NSA z dnia 25.10.2012 r. (sygn. I FSK 65/12), w którym Sąd uznał m.in. iż „czynność refakturowania, której zasadniczym celem jest przeniesienie przez refakturowującego kosztów danej usługi na rzecz faktycznego jej beneficjenta (np. w przypadku usług najmu, przerzucenie kosztów mediów przez wynajmującego na najemcę) polegać będzie zatem na wystawieniu przez podatnika na rzecz tego beneficjenta refaktury dokumentującej świadczenie przez podatnika tej samej usługi, którą otrzymał. Refakturowanie usług określić można więc jako fakturowanie usługi świadczonej przez podatnika podatku od towarów i usług przy pomocy osoby trzeciej. Będzie więc ono miało, z punktu widzenia konsekwencji w zakresie podatku VAT, tożsame skutki co świadczenie usług”.

² Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.

2. Możliwe klasyfikacje transakcji odsprzedaży mediów na gruncie podatku od towarów i usług.

Koncepcja pierwsza, zgodnie z którą przeniesienie opłat eksploatacyjnych stanowi czynność niezależną od usługi najmu, uprawnia wynajmującego do obciążenia kontrahenta kosztami mediów w sposób odrębny od należności czynszowych (tj. ich refakturowania). Działanie to, na mocy art. 8 ust. 2a u.p.t.u., objęte jest zakresem cytowanej ustawy. Co za tym idzie, wynajmujący „przenosząc” na najemców koszty usług dotyczących wynajmowanego lokalu (np.: odprowadzania ścieków) oraz towarów (dostarczania energii cieplnej) – traktowany będzie tak, jakby sam te usługi wyświadczył (tj. jako usługodawca) i dokonał dostawy tych towarów (tj. jako dostawca).³ Tym samym w analizowanej sytuacji mamy do czynienia z pewnego rodzaju fikcją prawną, według której nabycie usług i towarów we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej tożsame jest kolejno z świadczeniem tych usług i dostawą towarów.⁴

Warto nadmienić, iż opłaty eksploatacyjne zostaną opodatkowane w sposób dla nich właściwy (zarówno w zakresie momentu rozpoznania obowiązku podatkowego, zastosowania stawki VAT, jak i prawa do odliczenia), jako niezależne względem siebie czynności. W konsekwencji, dostawa wody oraz odprowadzanie ścieków korzystać będzie z preferencyjnego opodatkowania podatkiem od towarów i usług w wysokości 8%, zaś do pozostałych mediów (tj. dostawy energii elektrycznej, dostawy gazu, dostawy energii cieplnej, świadczenia usług telekomunikacyjnych) zastosowanie znajdzie podstawowa stawka podatku – 23%.⁵ Podkreślenia wymaga również fakt, iż właścicielowi dokonującemu wyłącznie czynności opodatkowanych przysługiwać będzie prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu poszczególnych opłat eksploatacyjnych (zob. art. 86 ust. 1 u.p.t.u.).

Koncepcja druga, w myśl której opłaty związane z korzystaniem lokalu mieszkalnego, bądź użytkowego stanowią jedynie element kalkulacyjny wysokości czynszu, nakazuje przyjąć odmienny sposób rozliczenia podatku VAT. Otóż czynność odsprzedaży mediów winna zostać opodatkowana w sposób właściwy dla samej usługi najmu. W takim przypadku należy bowiem mówić o jednym świadczeniu (usłudze złożonej), która łączy w sobie usługę najmu i przyporządkowane do niej świadczenia związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego korzystania z danego lokalu.

W kontekście tym warto nadmienić, iż sądy administracyjne odnosząc się do problematyki „jednego świadczenia kompleksowego” potwierdzają, iż przy czynnościach o charakterze złożonym, na które składa się świadczenie podstawowe (tut. najem) oraz inne czynności dodatkowe mające zwykle charakter pomocniczy (np. „przenoszenie” kosztów opłat eksploatacyjnych), ustalając właściwy sposób opodatkowania podatkiem od towarów i usług należy przyjmować jednolite rozliczenie dla całego

³ Przepis art. 8 ust. 2a u.p.t.u. stanowi odzwierciedlenie art. 28 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1). Zgodnie z jego brzmieniem, w sytuacji, gdy podatnik „działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam wyświadczył te usługi”. W ten sposób Dyrektywa 2006/112/WE przyjmuje, iż tzw. odprzedaż usługi jest po prostu tożsama ze świadczeniem usługi.

⁴ Tak też uznał m.in. NSA w wyroku z dnia 25.10.2012 r., sygn. I FSK 65/12.

⁵ Na powyższe rozstrzygnięcie nie ma wpływu wysokość opodatkowania najmu (tj. stawką podatku 23% - w przypadku najmu lokalu użytkowego oraz zastosowanie zwolnienia z opodatkowania – w stosunku do najmu lokalu mieszkalnego).

kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej.⁶ Jednakże, jeżeli możliwe będzie obiektywne rozdzielenie tych czynności, tak że zmianie (z punktu widzenia nabywcy) nie ulegnie zarówno ich charakter, ani też wartość – wówczas świadczenia takie powinny zostać opodatkowane jako dwie niezależne transakcje.⁷

Mając na względzie powyższe, jak również powołując się na treść art. 29 ust. 1 u.p.t.u., właściciel lokalu zobligowany będzie wliczyć do podstawy opodatkowania świadczonej usługi najmu nie tylko należności czynszowe, ale również koszt „przenoszonych” na najemcę opłat eksploatacyjnych (za okres w jakim je zużyto). Suma powyższych wydatków stanowić będzie wynagrodzenie z tytułu kompleksowej usługi najmu. Co więcej, skoro media w analizowanym przypadku nie są odrębnym (samodzielnym) przedmiotem sprzedaży, to transakcja wynajmu lokalu użytkowego, jak również odsprzedaż wszystkich mediów na rzecz najemcy tego lokalu, powinna zostać opodatkowana podstawową stawką VAT (zob. art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ust. 1 u.p.t.u.).⁸ Z kolei najem lokali mieszkalnych wraz z dostawą wszystkich mediów korzystał będzie ze zwolnienia z opodatkowania tym podatkiem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt. 36 u.p.t.u.

W konsekwencji powyższego, o ile przedmiotem najmu będzie lokal mieszkalny, który jak zauważono powyżej - korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, wynajmujący nie będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (w tym również mediów) niezbędnych do wykonania powyższej czynności. Natomiast w odniesieniu do usług wynajmu powierzchni użytkowej - prawo to przysługiwać będzie właścicielowi w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę, ewentualnie w deklaracji podatkowej złożonej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (zob. art. 86 ust 10 i 11 u.p.t.u.).

Zestawiając obie koncepcje ze sobą można dojść do przekonania, iż opodatkowanie usługi najmu w sposób odrębny od odsprzedaży opłat eksploatacyjnych (wariant pierwszy) jest rozwiązaniem bezpieczniejszym dla podatnika. Otóż, brak rozgraniczenia należności czynszowych od kosztów opłat eksploatacyjnych może implikować ryzyko podatkowe związane z nieprawidłowym obliczeniem podstawy opodatkowania, z uwagi na możliwe trudności w wyliczeniu wartości mediów zużytych przez najemcę w danym miesiącu. Powyższe nie oznacza jednak, iż zastosowanie wariantu pierwszego zawsze będzie korzystniejsze dla podatników.

Co więcej, w przypadku najmu lokali użytkowych uznanie, że media stanowią element kalkulacyjny wynagrodzenia za świadczoną usługę najmu spowoduje zwiększenie ceny świadczenia. Natomiast w sytuacji, gdy przedmiotem najmu będą lokale mieszkaniowe – faktyczny ciężar podatku od towarów i usług, z uwagi na brak prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług związanych z świadczoną usługą najmu, obciąży wynajmującego.

⁶ Zob. w szczególności: wyrok NSA z 5 lipca 2006r. (sygn. akt I FSK 945/05) oraz wyrok NSA z dnia 01.06.2011 r. (sygn. I FSK 869/10).

⁷ E. Rogala, *Refakturowanie opłat za media przez wynajmującego – właściwa stawka VAT*, „Finanse Komunalne” nr 10/2011.

⁸ Nie ma przy tym znaczenia jakie stawki podatku VAT przewiduje ustawa dla dostawy poszczególnych mediów (jako odrębnych od najmu przedmiotów sprzedaży).

3. Stanowisko organów podatkowych w sprawie „przenoszenia” kosztów mediów.

W odniesieniu do transakcji odsprzedaży kosztów opłat eksploatacyjnych organy podatkowe pierwotnie przyznawały rację podatnikom, iż możliwe jest odrębne od czynszu „przenoszenie” kosztów mediów – według stawek dla ich właściwych.⁹ Obecnie jednak, pogląd ten uległ diametralnej zmianie. Z najnowszych interpretacji indywidualnych Ministra Finansów, prezentujących dość jednolite i sztywne stanowisko wynika, iż najemca może niezależnie od czynszu ponosić koszty mediów - o ile zawrze umowę bezpośrednio z usługodawcą lub dostawcą tego typu towarów. Z czego to wynika? Otóż, powyższe uprawnienie stron do samodzielnego określenia przedmiotu sprzedaży organy podatkowe wyprowadzają z normy art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny,¹⁰ a pośrednio również z zasady swobody zawierania umów.

A *contrario*, w przypadku braku takiej umowy, za nieuprawnione uznane zostanie wyodrębnienie z kompleksowej usługi najmu jej poszczególnych kosztów (w tym opłat za media) i ich opodatkowywanie osobnymi stawkami VAT. Również w sytuacji gdy wynajmujący (a nie najemca) podpisze umowę na dostawę energii elektrycznej, gazu, zimnej wody, wywóz nieczystości stałych czy odprowadzanie ścieków do nieruchomości będącej przedmiotem najmu nie będzie miał on prawa do przeniesienia kosztów dostawy tych mediów bezpośrednio na najemcę. Wydatki te stanowią bowiem będą element kalkulacyjny czynszu najmu, a tym samym podlegać będą opodatkowaniu według zasad właściwych dla świadczonych usług najmu.¹¹ Jak zauważył m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 11 czerwca 2012 r. (sygn. IPTPP4/443-194/12-2/UNR): „usługi odsprzedaży energii elektrycznej oraz usługi sprzedaży wody, odprowadzania ścieków i dostarczania energii cieplnej na rzecz najemców należy traktować jako usługę łączną, nierozdzielalną związaną z usługą najmu i do ich opodatkowania należy zastosować stawkę właściwą dla usługi zasadniczej - usługi najmu tj. stawkę podatku VAT w wysokości 23% - w przypadku lokali użytkowych, oraz zwolnienie - w przypadku najmu lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe”.

Co istotne, przyjęcie odmiennej interpretacji, w opinii Ministra Finansów, rodzi ryzyko sztucznego wyodrębnienia z jednej, kompleksowej usługi najmu lokalu kilku świadczeń tylko po to, aby opodatkować je na korzystniejszych zasadach (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10.05.2011r., sygn. IBPP2/443-407/11/UH oraz wyrok TSUE z dnia 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, na który organ podatkowy powołał się w ww. interpretacji).

Przedstawione wyżej rozstrzygnięcie, zdaniem organów podatkowych, należy zastosować zarówno w sytuacji, gdy należności czynszowe oraz poszczególne opłaty eksploatacyjne zostaną odrębnie wyliczone i wycenione na fakturze VAT, jak również – gdy wynajmujący zsumuje

⁹ Szerzej na ten temat zob. w M. Militz, *Zawiloci refakturowania usług*, „Przegląd Podatkowy” nr 2/2012, s. 19.

¹⁰ Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

¹¹ Jak orzekł m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w interpretacji indywidualnej z dnia 6 czerwca 2011 r. sygn. ILPP1/443-408/11-3/NS): „wydatki „za media” w sytuacji, gdy korzystający z lokalu nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów, stanowią wraz z czynszem obrót w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy, z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz lokatorów”.

ww. wydatki, a na wystawionej fakturze poda wyłącznie jedną łączną cenę. Jak bowiem zauważył Minister Finansów, wyliczenie kosztów mediów mimo, iż ma istotne znaczenie informacyjne dla ustalenia ceny usługi najmu, to jednak dla celów podatku od towarów i usług nie może uzasadniać odrębnej kwalifikacji poszczególnych kosztów mediów objętych tym wyliczeniem.¹²

Minister Finansów opowiedział się za ujęciem dodatkowych kosztów związanych z usługą najmu w pojęciu „*kwoty należnej od całości świadczenia należnego od nabywcy*” m.in. w następujących interpretacjach indywidualnych: interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 maja 2012 r. (sygn. IPPP1/443-165/12-4/EK) oraz z dnia 6 maja 2011 r. (sygn. IPPP1-443-289/11-4/EK), interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 stycznia 2013 r. (sygn. IPTPP4/443-674/12-4/UNR), z dnia 27 grudnia 2012 r. (sygn. IPTPP4/443-651/12-4/UNR) oraz z dnia 11 października 2012 r. (sygn. IPTPP4/443-489/12-2/OS).

Reasumując powyższe stwierdzenia, prawo do zastosowania preferencyjnego opodatkowania dla „przenoszonych” kosztów opłat eksploatacyjnych zostanie uznane przez Ministra Finansów, o ile to najemca (a nie wynajmujący) zawrze umowę bezpośrednio z usługodawcą lub dostawcą mediów. W przeciwnym wypadku podatnicy muszą się liczyć z ryzykiem sporu z organami podatkowymi.

4. Stanowisko sądów administracyjnych odnośnie refakturowania kosztów mediów przez wynajmującego na najemcę.

W orzecznictwie sądowo-administracyjnym wykrystalizował się jednak pogląd przeciwny do tego, jaki prezentuje Minister Finansów w ostatnio wydawanych interpretacjach indywidualnych. Możliwość refakturowania dodatkowych kosztów (za wyjątkiem usługi ubezpieczeniowej towarzyszącej leasingowi)¹³ z właściwymi dla nich stawkami VAT nie jest obecnie wykluczona. Przy czym znaczna część sądów administracyjnych kluczowe znaczenie przypisuje postanowieniom zawartym w umowach najmu, odnoszącym się do rozliczania należności czynszowych oraz opłat dodatkowych.

Zgodnie z poglądem judykatury, jeżeli w umowie najmu istnieje zapis, że najemca w sposób odrębny od czynszu będzie regulował świadczenia z tytułu korzystania z dostawy mediów, wówczas istnieje podstawa do odrębnego rozliczenia tych usług pomiędzy wynajmującym, a najemcą (tak uznał m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyrok z dnia 6 grudnia 2010 r.).¹⁴ Warto również przytoczyć tezę z orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.05.2011r.¹⁵ gdzie czytamy, iż: „*opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, chyba że z umowy najmu*

¹² Tak orzekł m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 13.06.2011 r. (sygn. IPPP1/443-484/11-2/EK)

¹³ O niedopuszczalności refakturowania usługi ubezpieczeniowej towarzyszącej usłudze leasingu wypowiedział się NSA w uchwale z dnia 8.11.2010 r. (sygn. I FPS 3/10).

¹⁴ Sygn. III SA/GI 2152/10.

¹⁵ Sygn. I FSK 740/10.

zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) na podstawie art. 30 ust. 3 tej ustawy są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu". A zatem, zgodnie z przedstawionym stanowiskiem, możliwe jest „przenoszenie” na najemców kosztów mediów towarzyszących użytkowaniu lokalu mieszkalnego lub użytkowego z właściwą dla nich wysokością opodatkowania podatkiem VAT pod warunkiem, że z zapisów umowy wynikać będzie, iż wolą stron było wyraźne rozgraniczenie (wyodrębnienie) czynszu, tj. wynagrodzenia za usługę najmu, od opłat dodatkowych.

O wymogu posiadania takich uregulowań umownych wypowiedział się również WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 25 maja 2012r.¹⁶ W zacytowanym orzeczeniu Sąd uchylił interpretację indywidualną, w której Minister Finansów odmówił podatnikowi prawa do zastosowania obniżonej stawki VAT w wysokości 8% dla czynności „przenoszenia” kosztów usług dostawy wody i odprowadzania ścieków. W uzasadnieniu WSA we Wrocławiu zarzucił organowi niezbadanie stanu faktycznego co do okoliczności czy umowy najmu zawierały postanowienia o odrębnym obciążaniu ich kosztami mediów. Analogiczne wnioski wynikają z wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2012 r.¹⁷

Zaprezentowane stanowisko judykatury, oparte na zasadzie swobody zawierania umów, jest niezwykle korzystne dla podatników. W istocie daje stronom uprawnienie do decydowania o klasyfikacji podatkowo-prawnej transakcji dokonywanych w ramach stosunku najmu. A zatem, gdy umowa najmu będzie zawierała stosowne zapisy, właściciel lokalu może być niemalże pewny, że po zaskarżeniu interpretacji indywidualnej Ministra Finansów do sądu administracyjnego - jego prawo do zastosowania obniżonej stawki VAT dla odsprzedaży niektórych mediów zostanie zachowane. Z drugiej jednak strony, akceptacja takiego stanu rzeczy może prowadzić do nadużyć, tj. do sztucznego wyodrębniania świadczeń dodatkowych z usługi najmu wbrew faktycznemu przebiegowi transakcji.

5. Wytyczne Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie refakturowania świadczeń dodatkowych.

Również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie zabierał głos w sprawie opodatkowania kosztów mediów podatkiem od towarów i usług. Mimo, iż stanowisko wypracowane przez Trybunał jest dość enigmatyczne i nie zawsze prowadzi do jednoznacznych wniosków, to jednak pewne ogólne wytyczne mogą być niezwykle wartościowe dla rozstrzygnięcia analizowanej kwestii. Przykładowo, w orzeczeniu w sprawie C-572/07¹⁸ TSUE stwierdził, iż nie wszystkie usługi dodatkowe, które towarzyszą korzystaniu z najętego dobra (tutaj: usługi sprzątnięcia) muszą zostać objęte zakresem pojęcia najmu. Przesłanką do ich wyodrębnienia jest możliwość wzajemnego rozdzielenia tych

¹⁶ Sygn. I SA/Wr 335/12.

¹⁷ Sygn. I SA/Wr 458/12.

¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 11.06.2009 r. w sprawie *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v. Ústí nad Labem*.

czynności, a więc świadczenia ich na różnych zasadach.¹⁹ Zdaniem Trybunału, oddzielne sprzedawanie i fakturowanie świadczeń dodatkowych, przemawia za uznaniem powyższych czynności za transakcje samodzielne i wzajemnie od siebie niezależne.

Z kolei, w wyroku w sprawie C-392/11,²⁰ TSUE wprost odniósł się do kwestii rozliczania w podatku od wartości dodanej mediów, jako usług dodatkowych w stosunku do najmu lokali biurowych. Analiza ww. orzeczenia prowadzi do przekonania, iż Trybunał niejako odrzucił swój wcześniejszy pogląd odnoszący się do świadczenia usług dodatkowych przez podmioty trzecie²¹ uznając, iż wskazana okoliczność nie przesądza o możliwości zaklasyfikowania takiego świadczenia jako czynności kompleksowej. TSUE podkreślił również, iż istotną wskazówką do tego, czy występuje jedna czynność, czy też kilka odrębnych świadczeń powinna być sama umowa najmu. Mimo, iż powyższe stwierdzenie, na pierwszy rzut oka zdaje się potwierdzać słuszność prezentowanego przez znaczną część sądów administracyjnych stanowiska, to jednak, jak słusznie zauważa Małgorzata Militz, w istocie chodzi tutaj o nie o treść kontraktu, a o gospodarczy powód jego zawarcia.²² W opinii Trybunału, w sytuacji gdy celem zawiązania stosunku najmu było nie tylko nabycie uprawnienia do użytkowania danego lokalu, ale również skorzystanie ze świadczeń dodatkowych (jak media), które ze względu na swój charakter są nierozzerwalnie i obiektywnie związane ze świadczeniem głównym, wówczas mamy do czynienia wyłącznie z jedną transakcją o charakterze złożonym, polegającym na zapewnieniu jak najpełniejszej możliwości skorzystania z oddanego do używania lokalu.

Również okoliczność przyznania wynajmującemu możliwości rozwiązania umowy najmu w razie nie uiszczenia przez najemcę opłat eksploatacyjnych przemawia za uznaniem takiej transakcji za jedno kompleksowe świadczenie, chociaż jak zastrzegł TSUE: „*nie jest w sposób bezwzględny elementem rozstrzygającym przy dokonywaniu oceny wystąpienia takiego świadczenia*”.

Z sentencji wyroku w sprawie C-392/11 wynika jeszcze jedno zalecenie Trybunału. Otóż ocena okoliczności danego stanu faktycznego, oczywiście przy uwzględnieniu aspektu gospodarczego zawieranych umów, winna leżeć w gestii sądu krajowego. Istnieje jednak ryzyko, iż realizacja powyższego postulatu doprowadzić może – poprzez wzrost aktywizmu sędziowskiego - do powstania szeregu rozbieżności w wykładni prawa. Zaprezentowane podejście Trybunału do transakcji odsprzedaży świadczeń dodatkowych należy ocenić pozytywnie. Niewątpliwie pozwoli ono na opodatkowanie faktycznych transakcji, a nie tych ustanowionych umownie przez strony. W konsekwencji powyższego, podatnicy nie będą mogli sztucznie wpływać na zmniejszenie obciążeń podatkowych.

¹⁹ W stanie faktycznym rozpatrywanym przez TSUE podmiotem świadczącym dodatkowe usługi mogły być osoby trzecie, albo wynajmujący zatrudniające w tym celu własnych pracowników bądź posługujący się wyspecjalizowanym przedsiębiorstwem.

²⁰ Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*.

²¹ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-572/07.

²² M. Militz, *Czy koszty „mediów” stanowią element wynagrodzenia z tytułu usługi najmu? Rozważania na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE*, „Przegląd Podatkowy” nr 1/2013, s. 33.

6. Podsumowanie.

Wybór właściwego sposobu rozliczania transakcji odsprzedaży mediów na gruncie podatku o towarów i usług nie jest rzeczą łatwą, ani też oczywistą. Złożoność transakcji, brak jednoznacznych wskazówek ze strony ustawodawcy (w szczególności w treści art. 29 ust. 1 u.p.t.u. regulującego, jakie elementy powinny zostać wliczone do podstawy opodatkowania) oraz rozbieżności w poglądach prezentowanych przez organy podatkowe i judykaturę to czynniki, jakie w znacznej mierze ukształtowały taki stan rzeczy. Co więcej, Trybunał Sprawiedliwości UE, który zgodnie z oczekiwaniami piśmiennictwa, miał wyznaczyć określony kierunek rozstrzygania spraw przez organy podatkowe i sądy administracyjne również wypowiada się na ten temat dość lapidarnie i ogólnikowo.

Niemniej jednak wydaje się, że stanowisko TSUE jakie można wyinterpretować z wyroku w sprawie C-392/11, stanowi pogląd najbardziej trafny. Decydujące znaczenie winien mieć gospodarczy aspekt zawarcia umowy najmu, nie zaś postanowienia umowne. Takie rozwiązanie niweluje ryzyko związane z możliwością sztucznego wydzielenia przez strony czynności dodatkowych wykonywanych w ramach danej transakcji - wbrew jej faktycznemu przebiegowi. Konsekwentnie, uniemożliwia zaniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przez sprzedawcę, a także odliczenie podatku naliczonego przez najemcę z tytułu transakcji, która faktycznie nie miała miejsca. Trudno jednak obecnie wyrokować czy sądy administracyjne przychylą się do stanowiska prezentowanego przez TSUE. Natomiast niewątpliwie jest to, iż problematyka rozliczenia na gruncie podatku od towarów i usług transakcji obciążania najemców kosztami mediów będzie przedmiotem jeszcze wielu sporów z organami podatkowymi.

Summary

This article identifies key problems connected with imposing a value added tax on re-invoicing the costs of utilities relating to rental agreement. I throws doubt on whether all the supplies which the landlord makes to the tenant constitute a single supply from the point of view of VAT. Author discusses possible classification of above -mentioned transaction for VAT purposes (i.e. as an autonomous and separate from tenancy supply or as a indivisible economic supply which it would be artificial to split rental component). It also gives the readers the insight into tax consequences of designed legal and tax classifications. Moreover, the article shows differences between standpoints presented in a recent interpretation issued by tax authorities and judicial decisions. It also gives an overview of the most recent judicial practice of the Court of Justice of the EU connected with re-invoicing service charge. Author emphasizes the relevance of judgments issued by the CJEU (especially the verdict on 27 September 2012 in case C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* which seems to play a major part in resolving the dispute in question).

Key words

Re-invoicing the costs of utilities, single supply, tenancy agreement, a value added tax, principle of freedom of contract, economic justification.