

Bielsko-Biała, dnia 17 października 2017 r.



**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0111-KDIB3-2.4012.383.2017.1.ASZ

**Gmina Miasto Rzeszów**  
ul. Rynek 1  
35-064 Rzeszów  
NIP: 813-00-08-613

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 14 lipca 2017 r. (data wpływu 20 lipca 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz zastosowania stawki podatku VAT w przypadku „refakturowania” mediów – **jest prawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 20 lipca 2017 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz zastosowania stawki podatku VAT w przypadku „refakturowania” mediów.

**W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

Gmina Miasto Rzeszów – jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „Wnioskodawca” lub „Miasto”) – jest czynnym podatnikiem VAT. Gmina Miasto Rzeszów jest zarejestrowana pod NIP 8130008613. W myśl art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.) do zakresu działania jednostki samorządu terytorialnego należą wszystkie sprawy publiczne, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Miasto podjęło łączne (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, iż od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT jest Miasto, a jego rozliczenia obejmują wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki organizacyjne Miasta. Jednostki te nie przestają istnieć – zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane jako odrębni od Miasta podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika, tj. Miasta.



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 33 485 34 00

REGON: 366063511

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

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

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca m.in. wynajmuje w posiadanych nieruchomościach wolne powierzchnie. Zgodnie z zapisami zawieranych umów najmu, najemca obok czynszu odrębnie jest obciążany kosztami opłat dodatkowych (m.in. za energię elektryczną, ciepłą, gaz, wodę i ścieki – zwane dalej „media”). Wnioskodawca zawiera również umowy bezpłatnego użyczenia nieruchomości, np. hali sportowej. Biorący w użyczenie obciążany jest kosztami mediów.

Umowy o dostawę mediów zawierane są przez Wnioskodawcę z ich bezpośrednimi dostawcami. Najemcy/biorący wolnych powierzchni u Wnioskodawcy nie mają możliwości sami zawarcia indywidualnych umów bezpośrednio z dostawcami mediów. Rozliczanie opłat za media odbywa się poprzez ich refakturowanie przez Wnioskodawcę na najemców/biorących (odprzedaż mediów) bez doliczania marży. Wnioskodawca nie czerpie żadnych korzyści finansowych z tego tytułu.

Refakturowanie, tj. wystawiane refaktur obejmujących media na najemców/biorących, odbywa się w następujący sposób:

- a) odrębna faktura za media, którą płaci najemca/biorący;
- b) faktura obejmująca czynsz zawiera również poszczególne kwoty za media w odrębnych pozycjach od pozycji zawierającej kwotę czynszu.

Koszty mediów ustala Wnioskodawca są na podstawie indywidualnego ich zużycia wynikającego z opomiarowania według liczników, bądź według kryterium liczby osób najemcy/biorącego korzystających z nieruchomości, czy też proporcjonalnie do zajmowanej przez najemcę/biorącego powierzchni nieruchomości.

W konsekwencji, Wnioskodawca wystawiając dla najemców/biorących refaktury za dostarczanie mediów, na gruncie podatku od towarów i usług jest uprawniony do zastosowania właściwej stawki podatku VAT dla tych mediów, zgodnie ze stawkami podatku VAT z faktur otrzymanych od dostawców mediów.

Wnioskodawca przyjmuje dla czynności dokumentowanych refakturą moment powstania obowiązku podatkowego zgodny z datą wystawienia refaktury na rzecz rzeczywistych odbiorców mediów, tj. najemców/biorących. W przypadku ujęcia w fakturze obejmującej czynsz również poszczególnych kwot za media Wnioskodawca przyjmuje moment powstania obowiązku podatkowego zgodny z datą wystawienia tej faktury.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:**

1. W którym momencie, na gruncie przepisów ustawy o VAT, powstaje obowiązek podatkowy w przypadku refakturowania kosztów mediów?
2. Czy Gmina Miasto Rzeszów może refakturować media stosując stawki VAT właściwe dla refakturowanych mediów?

**Zdaniem Wnioskodawcy:**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, (...). Przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT).

Stosownie do treści art. 8 ust. 1 ustawy o vat, 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.

Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy, w przypadku gdy podatnik, działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Dotyczy to sytuacji, w której podatnik kupuje usługę, a następnie odsprzedaje ją w takiej samej formie swojemu kontrahentowi.

Na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- b) świadczenia usług:
  - telekomunikacyjnych,
  - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
    - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
    - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
    - stałej obsługi prawnej i biurowej,
    - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
  - z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Z art. 19a ust. 7 ustawy o VAT wynika, że w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności w celu określenia czy jest to świadczenie jednolite czy dwa lub więcej świadczeń odrębnych należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana. Trybunał stwierdził, że w ramach każdego stosunku najmu należy zbadać, czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości, jakiej sobie życzy. Jako przesłanki zaistnienia stanu swobodnego wyboru, przemawiającego za tym, że dostawę mediów należy uważać za stanowiącą świadczenia odrębne od najmu, Trybunał wymienił: istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy. Jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu.

Taką samą zasadę należy również przyjąć w przypadku, gdy umowa przewiduje odrębne rozliczanie mediów, a wysokość opłaty z tego tytułu ustalana jest w umowie na podstawie kryteriów innych niż opomiarowane według liczników, uwzględniających zużycie tych mediów przez najemcę. Takimi innymi kryteriami mogą być, np. liczba korzystających z nieruchomości czy też powierzchnia nieruchomości.

Ad. 1

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że w stosunku do dokonywanych czynności – przeniesienia na najemców/biorących kosztów wynikających ze zużycia mediów obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych wynikających z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy, tj. z chwilą wystawienia refaktury na rzecz rzeczywistego odbiorcy lub wystawienia faktury obejmującej czynsz i media. W sytuacji

natomiast, gdy Wnioskodawca nie wystawi faktury/refaktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy – zgodnie z art. 19a ust. 7 ustawy o VAT – powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury/refaktury, a w przypadku braku określenia tego terminu – z upływem terminu płatności.

Ad. 2

Mając również na względzie powyższe orzeczenie Trybunału, należy stwierdzić, że w tak przedstawionym opisie sprawy, będące przedmiotem wniosku świadczenia w postaci dostarczania mediów nie są ściśle związane z usługą najmu i nie mają w stosunku do niej charakteru pobocznego (uzupełniającego). Jak wynika z opisu sprawy, sposób naliczania opłat za zużycie mediów umożliwia najemcom/biorącym decydowanie o ilości ich zużycia, a Wnioskodawca odrębnie rozlicza czynsz najmu, oraz koszty mediów na podstawie indywidualnego ich zużycia wynikającego z opomiarowania według liczników, bądź na podstawie liczby osób korzystających z nieruchomości, czy też powierzchni nieruchomości. Wnioskodawca odrębnie fakturuje koszty zużycia mediów wystawiając odrębną fakturę lub ujmując w fakturze za czynsz poszczególne media w odrębnych pozycjach niż pozycja z kwotą czynszu. Zatem dostawę mediów należy traktować odrębnie od usługi najmu. W konsekwencji, wystawiając dla najemców/biorących faktury za dostarczanie mediów, na gruncie podatku od towarów i usług Wnioskodawca jest uprawniony do zastosowania stawki właściwej dla tych mediów, zgodnie z fakturami otrzymanymi od dostawców mediów, a dokonując obciążenia tymi kosztami należy uwzględnić moment powstania obowiązku podatkowego dla każdego z tych kosztów odrębnie.

Zdaniem Wnioskodawcy:

1. obowiązek podatkowy w przypadku refakturowania na najemców/biorących kosztów mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury/refaktury na rzecz danego odbiorcy mediów;
2. może refakturować media stosując stawki właściwe dla refakturowanych mediów, zgodnie ze stawkami podatku VAT z faktur otrzymanych od dostawców mediów.

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

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

Natomiast w myśl art. 5a ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Konsekwencją powyższego zapisu jest fakt, że w sytuacji gdy prawodawca nie dokonał przywołania stosownego symbolu PKWiU dla danego towaru lub usługi w przepisach w zakresie podatku VAT, klasyfikacji należy dokonać na podstawie cech charakterystycznych dla danego świadczenia.

Zauważyć należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia odwołują się do grupowań PKWiU przy ustalaniu preferencyjnych stawek podatkowych i zwolnień przedmiotowych. Prawidłowa pod względem klasyfikacji statystycznych identyfikacja towarów i usług stanowi warunek niezbędny do określenia



wysokości opodatkowania podatkiem VAT w stosunku do towarów i usług, dla których przepisy VAT powołują stosowną klasyfikację statystyczną.

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 (...).

Przez towary, na mocy art. 2 pkt 6 ustawy, rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do 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.

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

Należy zauważyć, że w świetle art. 8 ust. 2a ustawy w przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Przepis ten jest źródłem praw i obowiązków podatników w odniesieniu do świadczeń określanych mianem „odsprzedaży” lub „refakturowania” usług. W związku z tym należy stwierdzić, że nabycie usług oraz ich późniejsza odsprzedaż (z marżą czy bez) powinny być zawsze traktowane jako dwie odrębne transakcje usługowe.

Ponadto, jak stanowi art. 7 ust. 8 ustawy, w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Zgodnie z cytowanym wyżej art. 2 pkt 6 ustawy, towarami są między innymi wszelkie postacie energii w tym energii elektrycznej, gazu i energii cieplnej oraz chłodniczej. Oznacza to, że w przypadku wykonywania świadczeń dotyczących tych mediów na gruncie podatku od towarów i usług będziemy mieć do czynienia z dostawą towarów. Jeśli chodzi o inne media (objęte zakresem opodatkowania), będzie to świadczenie usług.

Nie każda jednak czynność, stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Analizując bowiem powyższe przepisy stwierdzić należy, że dostawa towarów lub świadczenie usług podlegać 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.

Podkreślenia wymaga, że aby dana czynność – stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu ustawy – podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług musi być wykonywana przez podmiot działający w charakterze podatnika.

Zgodnie z zapisem 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.

W myśl 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 wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy wskazać, że definicja działalności gospodarczej, zawarta w ustawie, ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik” tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym.

Ponadto, w myśl art. 29a ust. 1 ustawy – podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

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

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

Z kolei, w myśl art. 29a ust. 7 ustawy, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1. stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
2. udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
3. otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Przy czym, w myśl art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

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



I tak, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy, zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Przy czym, stosownie do art. 43 ust. 20 ustawy, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 36, nie ma zastosowania do usług wymienionych w poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy, w którym wymienione zostały usługi związane z zakwaterowaniem, oznaczone symbolem PKWiU 55.

Z ww. przepisów wynika, że zwolnieniu od podatku podlega świadczona na własny rachunek usługa wynajmu lub dzierżawy nieruchomości o charakterze mieszkalnym, co istotne, na cele mieszkaniowe.

Zatem należy stwierdzić, że usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze niemieszkalnym opodatkowane są stawką podatku w wysokości 23%.

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

Jednakże zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. stawką podatku w wysokości 8%, ustawodawca wymienił:

- w poz. 140 „usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.20.0,
- w poz. 141 „usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.30,
- w poz. 142 „usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków” – PKWiU ex 37.

Przy czym, zgodnie z art. 2 pkt 30 ustawy, przez PKWiU ex rozumie się zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Umieszczenie tego dopisku przy konkretnym symbolu statystycznym ma na celu zawężenie stosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku VAT tylko do usług należących do wymienionego grupowania statystycznego, spełniającego określone warunki sprecyzowane przez ustawodawcę w rubryce „nazwa usługi”. Tak więc, wynikająca z konkretnego załącznika stawka VAT lub zwolnienie dotyczy wyłącznie danej usługi z danego grupowania.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca wynajmuje w posiadanych nieruchomościach wolne powierzchnie. Zgodnie z zapisami zawieranych umów najmu, najemca obok czynszu odrębnie jest obciążony kosztami opłat dodatkowych (m.in. za energię elektryczną, ciepłą, gaz, wodę i ścieki – zwane dalej „media”). Wnioskodawca zawiera również umowy bezpłatnego użyczenia nieruchomości, np. hali sportowej. Biorący w użyczenie obciążony jest kosztami mediów. Umowy o dostawę mediów zawierane są przez Wnioskodawcę z ich bezpośrednimi dostawcami. Najemcy/biorący wolnych powierzchni u Wnioskodawcy nie mają możliwości sami zawarcia indywidualnych umów bezpośrednio z dostawcami mediów. Rozliczanie opłat za media odbywa się poprzez ich refakturowanie przez Wnioskodawcę na najemców/biorących (odprzedaż mediów) bez doliczania marży. Wnioskodawca nie czerpie żadnych korzyści finansowych z tego tytułu. Refakturowanie, tj. wystawiane refaktur obejmujących media na najemców/biorących, odbywa się w następujący sposób:

- odrębna refaktura za media, którą płaci najemca/biorący;

- faktura obejmująca czynsz zawiera również poszczególne kwoty za media w odrębnych pozycjach od pozycji zawierającej kwotę czynszu.

Koszty mediów ustala Wnioskodawca są na podstawie indywidualnego ich zużycia wynikającego z opomiarowania według liczników, bądź według kryterium liczby osób najemcy/biorącego korzystających z nieruchomości, czy też proporcjonalnie do zajmowanej przez najemcę/biorącego powierzchni nieruchomości. W konsekwencji, Wnioskodawca wystawiając dla najemców/biorących refaktury za dostarczanie mediów, na gruncie podatku od towarów i usług jest uprawniony do zastosowania właściwej stawki podatku VAT dla tych mediów, zgodnie ze stawkami podatku VAT z faktur otrzymanych od dostawców mediów.

Przedmiotem zainteresowania Wnioskodawcy jest zastosowanie stawki podatku VAT w przypadku „refakturowania” mediów.

Odnosząc się do powyższej kwestii należy na wstępie wskazać, że w myśl art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.), przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

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

Natomiast, stosownie do art. 710 ustawy Kodeks cywilny, przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy.

W przedmiotowej sprawie celem ustalenia właściwej stawki dla całości należności z tytułu wynajmu powierzchni, w pierwszej kolejności należy wskazać, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne. Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy.

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



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

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

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

Zatem przy podatkowej kwalifikacji świadczeń związanych z usługą najmu nieruchomości i lokali użytkowych w każdym przypadku należy uwzględniać rzeczywisty przebieg transakcji.

Mając na względzie wskazówki zawarte w omawianym orzeczeniu Trybunału, należy stwierdzić, że co do zasady dostawy mediów należy traktować jako świadczenia odrębne od usługi najmu nieruchomości/lokalu. Natomiast traktowanie dostawy mediów jako jednej usługi z najmem uzasadnione będzie jedynie w przypadku, gdy dane świadczenia są nierozzerwalnie związane z najmem i ich podział miałby charakter sztuczny.

Z uwagi na podobieństwo umowy najmu z umową użyczenia, w ocenie Organu, tezy przedstawione w ww. orzeczeniu TSUE C-42/14 mogą być odpowiednio zastosowane do umowy użyczenia.

W świetle przedstawionej treści wniosku, przywołanych przepisów i dokonanej analizy należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie brak jest podstaw do traktowania opłat z tytułu dostawy energii elektrycznej, cieplnej gazu, wody i ścieków za element składowy usługi najmu bądź użyczenia. Z treści wniosku wynika, że rozliczanie opłat za media odbywa się poprzez ich refakturowanie przez Wnioskodawcę na najemców/biorących (odprzedaż mediów) bez doliczania marży. Refakturowanie, tj. wystawianie refaktur obejmujących media na najemców/biorących, odbywa się w następujący sposób:

- odrębna refaktura za media, którą płaci najemca/biorący;
- faktura obejmująca czynsz zawiera również poszczególne kwoty za media w odrębnych pozycjach od pozycji zawierającej kwotę czynszu.

Koszty mediów ustala Wnioskodawca są na podstawie indywidualnego ich zużycia wynikającego z opomiarowania według liczników, bądź według kryterium liczby osób najemcy/biorącego korzystających z nieruchomości, czy też proporcjonalnie do zajmowanej przez najemcę/biorącego powierzchni nieruchomości.

Skoro czynsz najmu nie obejmuje opłat uiszczanych na rzecz Wnioskodawcy z tytułu dostawy wymienionych wyżej mediów, to nie można mówić o świadczeniu jednolitym usługi najmu, w cenę którego wliczany jest zarówno czynsz, jak i świadczenia obejmujące media. Opisane we wniosku świadczenia dostawy mediów, za które najemcy uiszczają opłaty na rzecz Wnioskodawcy nie są ściśle związane z usługą najmu lokalu i nie mają w stosunku do niego charakteru pobocznego (uzupełniającego).

W konsekwencji, skoro Wnioskodawca ma możliwość rozliczenia zużycia ww. mediów na podstawie indywidualnego ich zużycia wynikającego z opomiarowania według liczników, bądź według kryterium liczby osób najemcy/biorącego korzystających z nieruchomości, czy też proporcjonalnie do zajmowanej przez najemcę/biorącego powierzchni nieruchomości, to najem lokali użytkowych oraz związane z nim media w postaci energii elektrycznej gazu, wody oraz kanalizacji stanowią odrębne i niezależne świadczenia, które to świadczenia podlegają opodatkowaniu wg stawek właściwych dla danej usługi.

Tym samym Wnioskodawca wystawiając dla najemców/biorących faktury za koszty mediów powinien stosować stawki właściwe dla danego towaru lub usługi składających się na koszty mediów, zgodnie z fakturami otrzymanymi od dostawców mediów.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym może refakturować media stosując stawki właściwe dla refakturowanych mediów, zgodnie ze stawkami podatku VAT z faktur otrzymanych od dostawców mediów, jest prawidłowe.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest także moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku „refakturowania” mediów.

Wnioskodawca przyjmuje dla czynności dokumentowanych refakturą moment powstania obowiązku podatkowego zgodny z datą wystawienia refaktury na rzecz rzeczywistych odbiorców mediów, tj. najemców/biorących.

Na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a. dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
  - b. świadczenia usług:
    - telekomunikacyjnych,
    - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
    - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
    - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
    - stałej obsługi prawnej i biurowej,
    - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
- z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.



Z art. 19a ust. 7 ustawy wynika, że w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że w stosunku do dokonywanych czynności – przeniesienia na najemców/biorących kosztów wynikających ze zużycia mediów, tj. energii elektrycznej, ciepłej, gazu, wody i dostawy ścieków, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych wynikających z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy, tj. z chwilą wystawienia faktury na rzecz danego odbiorcy. W sytuacji natomiast, gdy Wnioskodawca nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy – zgodnie z art. 19a ust. 7 ustawy – powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku braku określenia tego terminu – z upływem terminu płatności.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego obowiązek podatkowy w przypadku refakturowania na najemców/biorących kosztów mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury/refaktury na rzecz danego odbiorcy mediów, jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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

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

Interpretacja dotyczy 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 Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów**, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

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

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