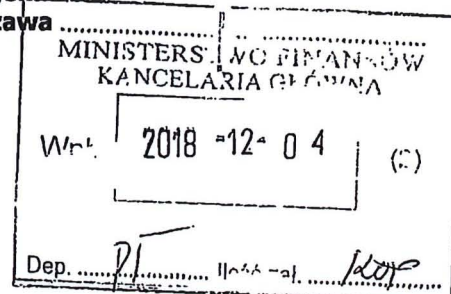


RPW/161188/2018 P
Data: 2018-12-04

Warszawa, dnia 19 listopada 2018 r.

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa



Szanowni Państwo,

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 18 października 2018 r. (sygn. I FSK 1633/16) dokonał bardzo krytycznej wykładni przepisów prawa podatkowego w zakresie ustawy z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako „ustawa o VAT”). Zgodnie z orzeczeniem, przyjęcie analizy obowiązujących przepisów prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że warunkiem zastosowania stawki 8%, na gruncie art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustawy o VAT jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze - zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć: budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji budynków lub ich dostawy. Po drugie - budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z niższego opodatkowania.

Skoro infrastruktury towarzyszącej (np. drogi dojazdowe, ogrodzenie, czy sieci wodociągowe) nie należy utożsamiać z obiektem budowlanym, to - jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny - taka infrastruktura nie może korzystać, w rozumieniu art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, z obniżonej stawki podatku. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w sytuacji dostawy budynku mieszkalnego łącznie z infrastrukturą towarzyszącą, mamy do czynienia z dostawą dwóch różnych towarów, a tym samym towary te powinny zostać opodatkowane dwiema odrębnymi stawkami VAT, co ma wynikać z jednoznacznego brzmienia art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, który wg Sądu nie pozwala na objęcie preferencyjną stawką podatku VAT infrastruktury towarzyszącej.

W ocenie przyjeta powyżej interpretacja jest niewłaściwa, za czym przemawiają m. in. poniższe argumenty.

Zgodnie z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT - w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, że grunt, na którym posadowione są budynki lub budowle, będące również przedmiotem dostawy, należy opodatkować wg tej samej stawki podatku, co budynki i budowle. Przedmiotem dostawy w takiej sytuacji nie jest grunt zabudowany, lecz dostawa, która obejmuje budynek (budowlę) wraz z gruntem, na którym ten budynek jest posadowiony. Grunt, ogrodzenie nieruchomości czy przyłącza stanowią składową nieruchomość, a jako takie nie mogą być przedmiotem oddzielnego obrotu, ponieważ nie istnieje możliwość, by można było je sprzedawać osobno. Celem prawodawcy było bowiem wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej dla użytkowników budownictwa mieszkaniowego. Ograniczanie tej preferencji jest sprzeczne z wykładnią funkcjonalną analizowanych uregulowań prawnych, nielogiczne, a także pozbawione podstaw prawnych.

Zatem w myśl powyższego przepisu, bez znaczenia dla ustalenia podstawy opodatkowania jest okoliczność, że na gruncie znajdują się również inne urządzenia budowlane. W związku z tym na podstawie art. 7 ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT brak jest podstaw do rozdzielania dostawy budynków i infrastruktury towarzyszącej jako przedmiotu odrębnej dostawy towarów.

Na słuszność powyższego wskazuje również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który niejednokrotnie podkreślał, że nie można w sposób sztuczny rozdzielać usług. Również w polskim orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, że usługi wewnątrz, jak i na zewnątrz budynku mieszkalnego, ale integralnie z nimi związane, należy kwalifikować jako jedną usługę budowlaną - montażową. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 maja 2012 r. (I FSK 1081/11) stwierdzono np., że: „[...] uznanie, że usługi poza bryłą budynku już nie będą usługami związanymi z budownictwem mieszkaniowym jest nielogiczne i pozbawione podstaw prawnych [...]”

Trybunał częstokroć wskazywał, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszało to funkcjonalności systemu podatku VAT (wyroki Trybunału: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-88/09 Graphic Procede, z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd.). Według Trybunału, w pierwszej kolejności trzeba poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. Dokonując oceny, czy zespół czynności stanowi jedno niepodzielne świadczenie w owym gospodarczym aspekcie należy oceniać jej gospodarczy charakter z punktu widzenia przeciętnego konsumenta (wyroki Trybunału: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd, z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere).

Analiza orzecznictwa Trybunału wskazuje, że oceniając kompleksowość świadczenia należy zwrócić przede wszystkim uwagę bardzo na ekonomiczny punkt widzenia oraz podejście z perspektywy nabywcy. Jeżeli z tych dwóch elementów łącznie wynika, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, wówczas wszystkie czynności wchodzące w zakres tego świadczenia, nawet gdyby w innych okolicznościach mogły być samodzielnie świadczone, są częścią jednej, niepodzielnej transakcji.

W takiej sytuacji podział transakcji na jej części składowe i opodatkowanie VAT każdej z tych części składowych osobno, jest podziałem sztucznym, a więc niedozwolonym. Celem nabycia przez klienta jest zawsze gotowy do zamieszkania lokal lub obiekt wraz z całą otaczającą go i niezbędną do prawidłowego korzystania infrastruktura, dlatego tym bardziej nie można mówić o rozdzielaniu świadczeń.

Wskazane rozstrzygnięcie budzi uzasadnione obawy , bowiem organy podatkowe będą zapewne teraz chciały dokonywać wstecznej kontroli zastosowanych stawek VAT w przypadkach, kiedy sprzedaż nieruchomości obejmowała pełną dostawę wraz z infrastrukturą towarzyszącą.

Mając zatem na uwadze przedstawione powyżej zagadnienia, zwracamy się z prośbą o podjęcie działań legislacyjnych lub przyjęcie takiej wykładni przepisów. która pozwoli wyeliminować lub ograniczyć skalę problemów, nie tylko dla , ale również dla , a będących efektem negatywnych skutków przywołanego na wstępie orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.