



Warszawa, dnia 04 marca 2019 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

PT3.056.7.2018

**Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji**

Odpowiadając na petycję z dnia 19 listopada 2018 r., Minister Finansów informuje, co następuje.

Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są zakresem prawa Unii Europejskiej, a Polska jako członek Unii Europejskiej w odniesieniu do podatku VAT zobowiązana jest do przestrzegania postanowień dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup>, dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”. Objęcie prawa krajowego w zakresie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym powoduje, iż państwa członkowskie nie posiadają swobody kreowania własnych rozwiązań w tym przedmiocie, lecz muszą ściśle uwzględniać zakres regulacji unijnych. W konsekwencji polskie przepisy dotyczące podatku VAT muszą być zgodne z unijnymi przepisami prawa dotyczącymi podatków obrotowych.

Zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE dostawa towarów i świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT są, co do zasady, opodatkowane według stawki podstawowej, natomiast państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone (zob. art. 98 dyrektywy 2006/112/WE). Stawki obniżone mogą mieć co do zasady zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy 2006/112/WE. Jedną z tych kategorii dotyczy m.in. dostawy, budowy, remontu i przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej (pkt 10 załącznika III).

W myśl ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, dalej: „ustawa o VAT” (vide art. 41 ust. 2 w związku z art. 41 ust. 12 –12c), której regulacje znajdują odzwierciedlenie w powołanych przepisach dyrektywy 2006/112/WE, obniżoną stawkę podatku stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.

<sup>3</sup> Wyłączenie do dnia 31 grudnia 2007 r., stosownie do art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o VAT, zastosowanie miała obniżona stawka podatku VAT w odniesieniu do robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgnarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem art. 41 ust. 12b ustawy o VAT.

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w art. 41 ust. 12a ustawy o VAT nie zalicza się:

- budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>;
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.

W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w art. 41 ust. 12b ustawy o VAT stawkę podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2 tej ustawy, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (art. 41 ust. 12c ustawy o VAT). Zatem nawet w przypadku samej tylko dostawy obiektu budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limit, podatnik będzie obowiązany zastosować dwie stawki podatku VAT.

Należy podkreślić, że zgodnie z prawem unijnym, regulacje dotyczące stosowania stawek obniżonych stanowią wyjątek od zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług stawką podstawową. W związku z czym przepisy zezwalające na stosowanie stawek obniżonych powinny podlegać wykładni ścisłej i nie jest dopuszczalne przekraczanie zakresów przedmiotowych objętych takimi przepisami. Pogląd taki wyrażony jest także w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej: TSUE, np. wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii oraz C-144/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii, w których podkreślono, że przepisy określające grupę towarów/usług, które mogą być objęte preferencyjnymi stawkami stanowią wyjątek od zasady stosowania stawki podstawowej, dlatego też przepisy te powinny być interpretowane w sposób ścisły.

Skoro zatem dyrektywa 2006/112/WE, z którą krajowe przepisy w zakresie VAT muszą być zgodne, umożliwia zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT wyłącznie do dostawy, budowy, remontu i przebudowy budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej i nie przewiduje możliwości wprowadzenia takiej preferencji zwłaszcza do dostaw infrastruktury towarzyszącej znajdującej się poza bryłą budynku, to na gruncie przepisów krajowych opodatkowanie obniżoną stawką podatku VAT dostawy (wykonania) infrastruktury towarzyszącej temu budownictwu stanowiłoby naruszenie dyrektywy 2006/112/WE

---

i infrastrukturą towarzyszącą. W art. 146 ust. 3 ustawy zawarta została definicja infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, przez którą rozumie się:

- sieci rozpraszające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
- urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleni i małą architekturę,
- urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłne, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne

- jeżeli są one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego.

Jednakże przewidziana na podstawie 146 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o VAT możliwość korzystania z obniżonej stawki podatku VAT ustala z dniem 1 stycznia 2008 r.

i w konsekwencji prowadziłyby do niezgodności z prawem unijnym, na co wskazują także sądy administracyjne.<sup>4</sup>

Należy również wskazać, że Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale w składzie siedmiu sędziów z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt I FPS 7/12 zajął stanowisko, które pozostaje nadal aktualne, że obniżona stawka podatku VAT, nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym wykonywanych poza budynkiem.

W ocenie Ministra Finansów, w takim zakresie we wskazanej wyżej uchwale, NSA odnosił się również do dostaw tych obiektów.

Argumentując swoje stanowisko Sąd wskazał, że „budynek” zgodnie z definicją słownikową jak i definicją zawartą w PKOB „(...) nie obejmuje swoim zakresem żadnych innych elementów i obiektów, z nim funkcjonalnie powiązanych, w szczególności objętych (...) pojęciem infrastruktury towarzyszącej”.

W uchwale NSA odniósł się również do kwestii tych świadczeń identyfikowanych jako złożone i wskazał, powołując się na orzecznictwo TSUE, że „(...) W kontekście odstępstwa od zasady, jakim są obydwie stawki obniżone, oddzielne opodatkowanie składników dostawy, nawet w przypadku usługi złożonej, ale możliwej do rozdzielenia, jest nie tyle nawet dopuszczalne, co konieczne z uwagi na obowiązek dokonywania interpretacji przepisów o stawkach preferencyjnych w sposób ścisły (tak w wyrokach: z dnia 6 lipca 2006 r., C-251/05, jak i z dnia 6 maja 2010 r., C-94/09).”

Zauważam, że w wyroku NSA z dnia 19 października 2018 r. sygn. akt I FSK 1633/16 (powołanym w wystąpieniu), Sąd przedstawił uzasadnienie oparte na tezach powołanej wyżej uchwały NSA, w tym wskazał, że z uzasadnienia do ww. uchwały wynika, że w przypadku dostawy budynku mieszkalnego towarzysząca mu infrastruktura jest odrębnym przedmiotem sprzedaży (wykonania).

Co do zasady, każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne. O okolicznościach, czy kryteriach, wskazujących na możliwość kompleksowego opodatkowania świadczeń złożonych wskazują orzeczenia TSUE.

Przykładowo w wyroku w sprawie C-392/11 z dnia 27 września 2012 r., TSUE uwzględnił dwie okoliczności, po pierwsze, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne oraz, po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT. W konsekwencji TSUE stanął na stanowisku, że należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie (zob. pkt 18 ww. wyroku).

Jednocześnie, fakt, że infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu nawet potencjalnie mogłaby być przedstawiana jako jeden przedmiot dostawy wraz z budynkiem mieszkalnym pozostaje bez wpływu na właściwe zastosowanie odpowiedniej stawki podatku VAT dla tej infrastruktury. Znajduje to oparcie w przytoczonych wyżej wyrokach TSUE w sprawie C-251/05 i w sprawie C-94/09.

---

<sup>4</sup> NSA w wyroku z dnia 8 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 368/10 wskazał wprost, iż „(...) W orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie prezentowany był pogląd, iż przepisy dotyczące (...) preferencji podatkowych winny być interpretowane w sposób ścisły. Pogląd ten nabiera szczególnego znaczenia przy interpretowaniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, wobec której jako podstawowy stawiany jest wymóg zgodności z prawem wspólnotowym.”

Jednocześnie, przepisy prawa krajowego przewidują zastosowanie w takim przypadku dwóch odrębnych stawek VAT. Otóż skoro obniżona stawka VAT może być stosowana tylko do dostawy budynku mieszkaniowego, co wynika z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, to dostawa zewnętrznej infrastruktury towarzyszącej będzie objęta stawką podstawową.

Bez znaczenia jest przy tym, że np. instalacja zewnętrzna i wewnętrzna wykonywana jest w ramach całościowej (kompleksowej) usługi. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia z czynnościami, które w zakresie przedmiotu opodatkowania można bez problemu rozdzielić. Podobnie wskazał NSA w wyroku z dnia 19 kwietnia 2012 r. sygn. akt I FSK 1189/11.

Zatem dostawa (budowa) infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, znajdującej się poza bryłą budynku, stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, objęta jest podstawową stawką podatku VAT.

Z tych samych względów trudno również podzielić pogląd , że skoro na gruncie VAT dostawa budynku wraz z gruntem, na którym znajduje się ten budynek jest objęta stawką obniżoną VAT, to wszystko, co umieszczone jest na tym gruncie poza budynkiem (infrastruktura towarzysząca) będzie objęte również opodatkowaniem według tej stawki VAT.

Jedynie na marginesie, odnosząc się do przedstawionej w wystąpieniu kwestii obrotu „gruntami zabudowanymi”, zaznaczę że zagadnienie to inaczej traktowane jest w aspektach ekonomicznych niż na gruncie cywilno-prawnym<sup>5</sup>. W tym drugim przypadku przedmiotem sprzedaży jest bowiem grunt, na którym jest posadowiony budynek, czyli „grunt zabudowany”. Natomiast w podatku VAT przedmiotem dostawy jest budynek lub budowla wraz z gruntem, na którym znajdują się dany budynek lub budowla (art. 29a ust. 8 ustawy o VAT<sup>6</sup>), a sposób opodatkowania budynku lub budowli warunkuje sposób opodatkowania gruntu, z którym są trwale związane.

W odniesieniu do wyroku NSA z dnia 9 maja 2012 r. sygn. akt I FSK 1081/11, powołanego w wystąpieniu, uprzejmie wskazuję, że rozstrzygnięcie w nim zawarte dotyczy usług nie odnosi się do dostawy budynku wraz z infrastrukturą towarzyszącą (dotyczy robót ogólnobudowlanych wykonywanych w obiektach budownictwa mieszkaniowego). Ponadto wyrok ten zapadł wcześniej niż powołana wyżej uchwała NSA, zatem jeżeli jego rozstrzygnięcie było sprzeczne z tą uchwałą, jego tezy mogły stracić na aktualności.

Powołany w wystąpieniu wyrok NSA z dnia 19 października 2018 r. sygn. akt I FSK 1633/16 nie stanowi jednostkowego orzeczenia sądu administracyjnego w przedmiocie stosowania odrębnych stawek podatku VAT dla dostawy (budowy) budynków mieszkalnych oraz infrastruktury towarzyszącej.

Sądy administracyjne w swoim orzecznictwie, w tym także powoływana uchwała NSA, już wcześniej prezentowały pogląd, że infrastruktura towarzysząca budownictwu społecznemu powinna zostać objęta podstawową stawką podatku VAT. Przykładowo wyroki NSA z dnia 26 listopada 2013 r. sygn. akt I FSK 618/12 i z dnia 8 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 368/10 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 1413/09.

Końcowo, biorąc pod uwagę w szczególności obowiązek harmonizacji krajowych przepisów o podatku VAT z prawem unijnym, w ocenie Ministra Finansów, brak jest podstaw prawnych

---

<sup>5</sup> W świetle art. 46 - 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, z późn. zm.), dalej: „Kodeks cywilny”, sprzedaż gruntu i posadowionego na nim budynku jest sprzedażą gruntu (wraz z częścią składową – budynkiem). Z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w Kodeksie cywilnym, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

<sup>6</sup> Artykuł 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.

dostatecznie uzasadniających podjęcie działań legislacyjnych w zakresie objęcia preferencyjną stawką podatku VAT dostawy (budowy) infrastruktury towarzyszącej budownictwu objętemu społecznym programem mieszkaniowym (niezależnie od tego, czy świadczenia miałyby nawet potencjalnie charakter kompleksowy).

Z upoważnienia Ministra Finansów

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług

*Wojciech Śliż*

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Klauzula Informacyjna Ministra Finansów dotycząca przetwarzania danych osobowych znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem:

<https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/klauzula-informacyjna-ministra-finansow>