



Warszawa, dnia 19 lipca 2019 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

PT3.056.1.2019.GQKQ.227

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

Odpowiadając na petycję przekazaną przy piśmie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 maja 2019 r. nr DSO.SWA.571.2697.2019.LMD dotyczącą zmiany ustawy o podatku od towarów i usług celem umożliwiania gminom odliczenia podatku VAT w związku z budową socjalnych lokali mieszkalnych na wynajem, uprzejmie informuję.

Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są zakresem prawa Unii Europejskiej, a Polska jako członek Unii Europejskiej zobowiązana jest do przestrzegania *acquis communautaire*. W odniesieniu do podatku od towarów i usług oznacza to przestrzeganie postanowień przede wszystkim dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup> – dalej „dyrektywa 2006/112/WE” oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego podatku od wartości dodanej.

Żeby analizować kwestie związane z prawem do odliczenia podatku VAT, w pierwszej kolejności należy ustalić czy podmiot nabywając towary lub usługi spełnia kryteria do uznania go za podatnika VAT oraz czy wykonuje w ramach swojej działalności (dla której nabywa te towary lub usługi) czynności opodatkowane VAT (uprawniające do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach). Mechanizm prawa do odliczenia VAT stosowany jest w przypadku wykonania działalności opodatkowanej VAT.

Regulacje ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, dalej: „ustawa o VAT” przyznają podatnikowi VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, w szczególności spełnienia przesłanek pozytywnych (wynikają z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) oraz niez zaistnienia przesłanek negatywnych (określone m.in. w art. 88 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnikom VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Nie jest możliwe odliczenie podatku naliczonego związanego z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów o VAT.

Przedstawiona powyżej zasada wyklucza możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (w tym czynności zwolnione od podatku VAT oraz niepodlegające temu podatkowi).

<sup>1</sup> Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, str. 1, z późn. zm.

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



Finansów



Wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT generalną zasadę uprawniającą do odliczenia podatku naliczonego (zawierającą warunek związku ze sprzedażą opodatkowaną), uzupełniają regulacje zawarte w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. Zgodnie z obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2016 r. przepisami w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji” (tzw. „prewspółczynnik”).

Należy również wskazać, że przepisy ustawy o VAT regulują sytuację dotyczącą zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy w ramach działalności gospodarczej podatnik dokonuje czynności opodatkowanych i zwolnionych od podatku (art. 90 ustawy o VAT).

Odnosząc powyższe regulacje do działalności Gminy polegającej na budowie lokali socjalnych na wynajem wyłącznie na cele mieszkaniowe, należy zauważyć że Gmina wykonując te czynności, w świetle ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>3</sup> wykonuje zadania własne, do których należą m.in. sprawy w zakresie gminnego budownictwa mieszkaniowego<sup>4</sup> (powyższe znajduje również odzwierciedlenie w ustawie o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego)<sup>5</sup>.

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych danych czynności, tj. czynności o charakterze publicznoprawnym lub cywilnoprawnym. Jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku VAT w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), dzierżawy, najmu.

Zakładając, że gmina dokonuje najmu lokali socjalnych na własny rachunek wyłącznie na cele mieszkaniowe, co do zasady zastosowanie znajdzie art. 43 ust. 1 pkt 36 o VAT – zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Zgodnie z art. 43 ust. 20 ustawy o VAT ww. zwolnienie nie ma zastosowania do usług wymienionych w poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy. W poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT wymienione są usługi związane z zakwaterowaniem (PKWiU 55).

W konsekwencji, gminie ponoszącej wydatki inwestycyjne na budowę mieszkań socjalnych, wynajmowanych następnie wyłącznie na cele mieszkalne, nie będzie przysługiwało pełne, jak również częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu realizacji inwestycji z uwagi na niespełnienie warunku, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 36 o VAT stanowi implementację do prawa krajowego przepisu art. 135 ust. 1 lit. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 506.

<sup>4</sup> Art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o samorządzie gminnym.

<sup>5</sup> Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1182) zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków wspólnoty samorządowej jest zadaniem własnym gminy.



transakcje dzierżawy i wynajmu nieruchomości. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu zwolnienie to nie obejmuje:

- a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;
- b) wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;
- c) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń;
- d) wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. 1.

Zgodnie z powyższym Polska ma możliwość wprowadzenia dodatkowych wyłączeń z zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT.

W kwestii zastosowania do opodatkowania ww. usług preferencyjnej stawki podatku w wysokości 8%, należy zauważyć, iż 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 (art. 98 ust. 1). Stawki obniżone określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5% (art. 99 ust. 1).

Swoboda państw członkowskich w analizowanym zakresie doznaje jednak zasadniczego ograniczenia z uwagi na treść przepisu art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do ww. dyrektywy. Zapisy tego załącznika zasadniczo nie wymieniają usług w zakresie wynajmu nieruchomości – z wyjątkiem takich usług jak zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania. Niezgodne z dyrektywą 2006/112/WE byłoby zatem wprowadzenie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do realizowanych przez gminy usług najmu lokali socjalnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy zauważyć, że ewentualne opodatkowanie usług w zakresie wynajmu lokali socjalnych nie pozostawałoby w sprzeczności z dyrektywą 2006/112/WE. Wprowadzenie jednak takiego rozwiązania w ustawie o VAT wiązałaby się z koniecznością opodatkowania podatkiem VAT usług w zakresie wynajmu lokali socjalnych według stawki podstawowej.

Jednakże wprowadzenie zaproponowanej przez Wnoszącego zmiany ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie umożliwienia gminom odliczenia podatku VAT w związku z budową socjalnych lokali mieszkalnych na wynajem poprzez wyłączenie najmu tych lokali ze zwolnienia przedmiotowego od podatku, byłoby sprzeczne z polityką mieszkaniową Państwa.

Gminy realizując zadanie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych członków wspólnoty samorządowej przez budowę socjalnych lokali mieszkalnych na wynajem, są zobowiązane przede wszystkim do troski o zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych osób niezamożnych oraz do przeciwdziałania bezdomności. Adresatami pomocy gminy w zaspokojeniu tego rodzaju

potrzeb mieszkaniowych są więc osoby ubogie, które samodzielnie nie dysponują środkami finansowymi umożliwiającymi np. wynajęcie mieszkania na rynku komercyjnym.

Opodatkowanie podatkiem VAT według stawki podstawowej podatku świadczeń wynikających z tego typu umów skutkowałoby podwyższeniem kosztów najmu socjalnego, co nie pozostałoby bez wpływu na i tak trudną sytuację ekonomiczną najemców tych lokali. Można bowiem założyć, iż skutki wprowadzenia takiego rozwiązania odczułyby negatywnie najbardziej potrzebni gospodarstwa domowe.

Z upoważnienia Ministra Finansów

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług

*Wojciech Śliż*

*w/z Zbigniew Makowski Zastępca Dyrektora*

/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>