

Dr Michalina Duda

Rozliczanie kosztów tzw. mediów

w odniesieniu do najemców lokali komunalnych a VAT

The application of utility costs concerning tenants of municipal dwellings and VAT

I. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W literaturze przedmiotu istnieje zgodność co do tego, że dla skuteczności i efektywności systemu podatkowego doniosłe znaczenie mają społeczne poglądy na temat opodatkowania, a w szczególności kwestia postrzegania danego systemu jako sprawiedliwego bądź niesprawiedliwego¹. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że chodzi tu nie tyle o sprawiedliwość opodatkowania w znaczeniu przyjętym w doktrynie fi-

lozoficzno-prawnej², co sprawiedliwość w sensie psychologicznym. W tym zaś ujęciu „podatki są sprawiedliwe wtedy i tylko wtedy, gdy są postrzegane jako sprawiedliwe”³, co z kolei oznacza, że istotne są subiektywne oceny jakie w odniesieniu do sytuacji własnej i innych podmiotów formułują ludzie zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych⁴.

Na gruncie obowiązującego systemu podatkowego można wskazać wiele unormowań subiek-

¹ Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 99-100; J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999, s. 38; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 11 i n.; M. Wenzel, *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field*, [w:] *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, red. V. Braithwaite, Burlington 2003, s. 44-62.

² W literaturze filozoficzno-prawnej formułowane są bardzo różne określenia rodzajowe „sprawiedliwości”. Sprawiedliwość utożsamiana jest z legalnością podejmowanych działań na gruncie prawa pozytywnego, z postępowaniem wyznaczonym przez prawo naturalne i działaniami kierowanymi dobrem ogółu. Zob. Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996, s. 11-12. Warto przy tym zwrócić uwagę, że w tradycji prawniczej dominuje koncepcja sprawiedliwości Arystotelesa. W owym klasycznym ujęciu sprawiedliwość polega na odpowiednim (proporcjonalnym) odpłacaniu dobrem za dobro lub złem za zło w ramach sprawiedliwości wyrównawczej oraz na odpowiednio równym traktowaniu podmiotów wykazujących takie same cechy uznane za istotne w przypadku rozdzielania jakiegoś dobra czy rozkładania nieodwzownych obciążeń w ramach sprawiedliwości rozdzielczej. Obok wskazanych form sprawiedliwości w literaturze filozoficzno-prawnej wyróżnia się tzw. sprawiedliwość prawną (*iustitia legalis*), która przejawia się w obowiązkach jednostek i grup wobec społeczności globalnej (państwa), w tym w obowiązku płacenia podatków. Zob. Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna...*, s. 13; J. Laskowski, *Sprawiedliwość a prawo*, [w:] *Filozofia prawa a tworzenie i stosowanie prawa*, Katowice 1992, s. 133-138.

³ S.E.G. Lea, R.M. Tarpy, P. Webley, *The Individual in the Economy. A Survey of Economic Psychology*, Cambridge 1987, s. 302, cyt. za M. Niesiodłowska, *Podatki*, [w:] *Psychologia ekonomiczna*, red. T. Tyska, Gdańsk 2004, s. 507.

⁴ W piśmiennictwie z zakresu psychologii opodatkowania zwraca się uwagę, że najistotniejszym czynnikiem wpływającym na ocenę sprawiedliwości podatkowej (jako jednego z wymiarów tzw. mentalności podatkowej) jest postrzeganie/ocena wysokości płaconych podatków. Szerzej zob. A. Lewis, *The Psychology of Taxation*, New York 1982, s. 78.

tywnie postrzeganych są jako niesprawiedliwe, czy wręcz krzywdzące. Do grupy takich regulacji zaliczyć należy również te przepisy ustawy o podatku od towarów i usług⁵, które odnoszą się do opodatkowania dostawy tzw. mediów dla najemców lokali komunalnych mieszczących się w budynkach stanowiących własność wspólnot mieszkaniowych. W świetle obowiązujących regulacji najemcy takich lokali zobowiązani są bowiem do zapłaty ceny, która zawiera wyższą kwotę VAT w porównaniu do ceny, jaką zobowiązani są uiszczać mieszkańcy będący właścicielami zajmowanych lokali. Z uwagi na to, że najemcy lokali komunalnych są z reguły osobami o niższych dochodach powyższa sytuacja powszechnie oceniana jest jako wyjątkowo niesprawiedliwa.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie mechanizmów, które prowadzą do wskazanego zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej najemców i właścicieli lokali mieszkalnych znajdujących się w budynkach wielolokalowych stanowiących własność wspólnot mieszkaniowych oraz ocena zgodności przedstawionych praktyk z przepisami prawa krajowego i wspólnotowego. Stan prawny przyjęto na dzień 30 listopada 2010 roku.

II. PRAKTYKA ROZLICZANIA KOSZTÓW TZW. MEDIÓW W ODNIESIENIU DO NAJEMCÓW LOKALI KOMUNALNYCH

W myśl obowiązujących przepisów osoby będące najemcami lokali komunalnych (sta-

nowiących własność gminy i znajdujących się w budynku wspólnoty mieszkaniowej) zobowiązane są do pokrywania wydatków związanych z użytkowaniem lokalu, tj. czynszu najmu oraz opłat za tzw. media, w tym między innymi opłat za wodę, energię elektryczną i ciepłą. Odbiorcą dostaw owych mediów jest właściciel budynku, czyli wspólnota mieszkaniowa. Podmioty dostarczające wodę i energię, jako podatnicy podatku od towarów i usług, doliczają VAT do ceny sprzedawanych przez siebie mediów. Kosztem wskazanych mediów (wraz z doliczoną kwotą VAT) wspólnota mieszkaniowa obciąża następnie właścicieli poszczególnych lokali w budynku. Ponieważ część lokali stanowi własność gminy rachunek taki otrzymuje również gmina lub samorządowy zakład budżetowy wykonujący zadania z zakresu gospodarki mieszkaniowej gminy⁶. Podmioty te dokonują następnie rozliczenia kosztów mediów (wraz z kwotą VAT) pomiędzy użytkowników wynajmowanych przez siebie lokali, doliczając po raz drugi podatek od towarów i usług. W przypadku gdy wspólnota mieszkaniowa nie wystawia faktur VAT lecz rachunki, gmina nie może dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o naliczony. W konsekwencji najemcy lokali komunalnych zobowiązani są do zapłaty ceny, w której zawarty jest dwukrotnie naliczony VAT, co oznacza, że finalny koszt owych mediów jest w stosunku do nich wyższy niż cena, jaką zobowiązani są zapłacić mieszkańcy będący właścicielami zajmowanych przez siebie lokali.

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), dalej jako: ustawa o VAT.

⁶ Z dniem 31 grudnia 2010 r. zakończeniu ulega likwidacja państwowych zakładów budżetowych (art. 87 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.), nadal funkcjonować będą jednak samorządowe zakłady budżetowe. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych do zadań samorządowych zakładów budżetowych należy m. in. wykonywanie zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi (art. 14 pkt. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

Wskazany powyżej mechanizm naliczania podatku od towarów i usług bez wątpienia może być subiektywnie oceniany jako krzywdzący w stosunku najemców lokali komunalnych. W związku z powyższym zasadne wydaje się przeanalizowanie dwóch kwestii. Po pierwsze, czy przedstawiona praktyka nie narusza przepisów ustawy o podatku od towarów i usług lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Po drugie, czy przepisy normujące wskazane czynności powinny zostać znowelizowane.

I. ROZLICZENIA POMIĘDZY WSPÓLNOTĄ MIESZKANIOWĄ A CZŁONKAMI WSPÓLNOTY W ŚWIELE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Podstawę prawną funkcjonowania wspólnot mieszkaniowych stanowi ustawa o własności lokali⁷. W myśl owej ustawy ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości tworzy wspólnotę mieszkaniową⁸. Wspólnota mieszkaniowa nie posiada osobowości prawnej, gdyż ustawa jej takiej osobowości nie przyznaje. Jednocześnie charakteryzuje się ona pewnymi cechami upodabniającymi ją do osoby prawnej, tj. możliwością nabywania praw i zaciągania zobowiązań, pozywania

i bycia pozywaną⁹. W ocenie Sądu Najwyższego wspólnota mieszkaniowa jest tzw. osobą ustawową w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, ma bowiem ustawowo przyznaną zdolność prawną, nie jest osobą prawną oraz jest jednostką organizacyjną (ma określoną strukturę organizacyjną). Tym samym, zdaniem Sądu, pomimo związku wspólnoty mieszkaniowej ze stosunkiem współwłasności łączącym właścicieli lokali, konieczne jest wyraźne oddzielenie tych dwóch konstrukcji prawnych¹⁰.

Przyjęcie stanowiska, że wspólnota mieszkaniowa, jako jednostka organizacyjna właścicieli lokali w zakresie nieruchomości wspólnej (na którą składają się grunty oraz części budynku i urządzenia, które nie służą do wyłącznego użytku właścicieli lokali)¹¹ jest podmiotem prawa odrębnym od właścicieli ma istotne znaczenie z punktu widzenia opodatkowania czynności dokonywanych pomiędzy wspólnotą a właścicielami poszczególnych lokali. Oznacza to bowiem, że zarząd wspólnoty, w zakresie dostawy mediów do poszczególnych lokali stanowiących odrębną własność, występuje jedynie jako pośrednik pomiędzy dostawcami a odbiorcami – właścicielami lokali. Nabywcą finalnym towarów i usług świadczonych przez podmioty np. dostarczające wodę czy odprowadzające ścieki i służących zaspokajaniu in-

⁷ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.), dalej jako: ustawa o własności lokali.

⁸ Art. 6 ustawy o własności lokali.

⁹ Szerzej zob. E. Bończak-Kucharska, *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz*, Warszawa 2010, SIP Lex.

¹⁰ Zob. uchwała SN z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt III CZP 65/07, opubl. OSNC 2008, nr 7-8, poz. 69. W uzasadnieniu powołanej uchwały SN stwierdził, że wspólnota mieszkaniowa, działając w ramach przyznanej jej zdolności prawnej, może nabywać prawa i obowiązki do własnego majątku. W ocenie Sądu świadczy o tym fakt, że wspólnota bez ograniczeń ponosi odpowiedzialność za zobowiązania dotyczące nieruchomości wspólnej, a także to, że w określonych sytuacjach jest ona osobą trzecią w stosunku do swoich członków. SN zwrócił również uwagę, że wyodrębnienie wspólnoty jako odrębnego podmiotu (jednostki organizacyjnej) stwarza lepszą możliwość gospodarowania majątkiem jej członków oraz służy ochronie kontrahentów wspólnoty.

¹¹ Art. 3 ust 2 ustawy o własności lokali.

dywidualnych potrzeb każdego z członków wspólnoty jest nie wspólnota lecz każdy z jej członków z osobna¹².

Pogląd, iż wspólnota tylko pośredniczy w zakupie mediów i rozliczając ten zakup na poszczególne lokale w rzeczywistości dokonuje sprzedaży znalazł potwierdzenie zarówno w judykaturze, jak i w piśmiennictwie¹³. W konkluzji przyjąć należy, że taka odsprzedaż mediów właścicielom lokali stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług jako odpłatne świadczenie usług¹⁴.

Analizując normatywne podstawy opodatkowania odsprzedaży tzw. mediów przez wspólnotę mieszkaniową należy również zwrócić uwagę na treść przepisu ustawy o VAT, w myśl którego w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku¹⁵. W doktrynie wskazuje się, że powołana regulacja stanowi *de facto* próbę implementacji przepisu Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym w przypadku

gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi¹⁶. Przyjęcie wskazanej fikcji prawnej oznacza, że wspólnota mieszkaniowa w zakresie pośredniczenia w zakupie mediów dla poszczególnych właścicieli powinna być traktowana jako nabywca usługi (ze stosownymi konsekwencjami w zakresie odliczania podatku naliczonego) oraz jako świadczący tę usługę (ze stosownymi konsekwencjami w zakresie powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania i stawek podatku)¹⁷. W konsekwencji wspólnota, dokonując sprzedaży w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, może wystawiać faktury VAT dokumentujące świadczenie tych usług na rzecz właścicieli lokali (tzw. refakturowanie mediów na właściciela).

Przechodząc do kwestii dokumentowania sprzedaży za pomocą faktur wskazać należy, że w myśl przepisów wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług faktury oznaczone wyrazami „FAKTURA VAT” wystawiają podatnicy zarejestrowani jako „podatnicy VAT czynni”, posiadający numer identyfikacji podat-

¹² Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 588/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

¹³ Zob. wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. akt I FSK 742/10; wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1343/09; wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt I FSK 88/08; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1438/09; S. Brzeszczańska, *Rozliczanie mediów we wspólnocie mieszkaniowej*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 1. Sprzedażą w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT jest odpłata dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

¹⁴ W myśl art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniu tym podatkiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, przy czym towarami są zarówno rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle i ich części oraz grunty (art. 7 w zw. z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT). Świadczeniem usług jest natomiast każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie jest dostawą w rozumieniu ustawy, w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej (art. 8 ustawy o VAT).

¹⁵ Art. 30 ust. 3 ustawy o VAT.

¹⁶ 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 Nr 347, s. 1 ze zm.), dalej jako: Dyrektywa VAT. Szerzej zob. J. Michalik, *VAT 2010*, Warszawa 2010, s. 470-471.

¹⁷ Tamże, s. 470.

kowej¹⁸. Pozostali podatnicy wystawiają natomiast rachunki w rozumieniu ordynacji podatkowej¹⁹. „Podatnikami VAT czynnymi” są podatnicy obowiązani do zarejestrowania się jako podatnicy wykonujący czynności opodatkowane i obowiązani do rozliczania się z podatku poprzez jego deklarowanie w formie podatku należnego, przy jednoczesnym uprawnieniu do odliczania lub zwrotu podatku naliczonego²⁰. Podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego od podatku lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo mogą być zarejestrowani wyłącznie jako „podatnicy VAT zwolnieni”²¹. Uprawnienie do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego przysługuje podatnikom, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł, a także podatnikom rozpoczynającym w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży nie przekroczy tej kwoty, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym²². Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że wskazane zwolnienie podmiotowe ma charakter fakultatywny, bowiem podatnicy mogą z niego zrezygnować pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia²³.

W świetle powyższych uwag nasuwa się wniosek, że na gruncie obowiązujących *de lege lata* przepisów w zakresie podatku od towarów i usług brak jest barier prawnych, które uniemożliwiłyby wystawianie faktur VAT dokumentujących sprzedaż dokonywaną przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli poszczególnych lokali, w tym na rzecz gminy. Wspólnota mieszkańców, jako podatnik podatku od towarów i usług może zarejestrować się jako „podatnik VAT czynny” i dokonywać tzw. refakturowania mediów na właścicieli. Zwolnienie podmiotowe ma bowiem charakter fakultatywny, co oznacza, że wspólnota może z niego z korzystać, nie ma jednak takiego obowiązku.

IV. ROZLICZENIA POMIĘDZY GMINĄ, JAKO WŁAŚCIECIEM CZĘŚCI LOKALI WCHODZĄCYCH W SKŁAD WSPÓLNOTY MIESZKANIOWEJ, A NAJEMCAMI LOKALI KOMUNALNYCH

Wspólnota mieszkaniowa, która nie jest „podatnikiem VAT czynnym” nie może wystawiać faktur VAT. W takiej sytuacji obciążenie właścicieli lokali kosztem tzw. mediów następuje na podstawie wystawianych rachunków. Rachunki otrzymują również gminy lub reprezentujące gminę samorządowe zakłady budżetowe, które świadczą usługi najmu w zakresie składników majątkowych gminy. Wskazane podmioty za-

¹⁸ § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.).

¹⁹ Rachunki, o których mowa w art. 87-88 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

²⁰ Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2010, s. 1135.

²¹ Art. 96 ustawy o VAT.

²² Art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

²³ Art. 113 ust. 4 ustawy o VAT.

wierają w tym celu stosowne umowy, w związku z czym zobowiązane są wystawić z tego tytułu faktury VAT dla najemców będących stronami tych umów²⁴.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że czynności dokonywane przez gminy w zakresie faktycznego pośrednictwa w świadczeniu usług zaopatrzenia w media na rzecz finalnych konsumentów (tj. najemców lokali komunalnych), stanowią *de facto* odsprzedaż mediów tymże najemcom²⁵. Podobnie jak w przypadku odsprzedaży przez wspólnoty mieszkaniowe, zastosowanie znajdzie tu przepis ustawy o podatku od towarów i usług, w myśl którego w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku. Oznacza to, że gmina (gminny zakład budżetowy) w zakresie pośredniczenia w zakupie mediów traktowane są jako nabywcy usługi oraz jako świadczący tę usługę.

Nabywca usługi co do zasady uprawniony jest do odliczenia podatku naliczonego²⁶. Zgod-

nie bowiem z ustawą o podatku od towarów i usług, w zakresie w jakim towary i usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego²⁷. Kwotę podatku naliczonego stanowi między innymi suma kwot podatku określonego w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług²⁸. Należy przy tym zwrócić uwagę, że ustawa o VAT wyczerpująco wylicza źródła podatku naliczonego, w związku z czym podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu nie może być żaden inny podatek niż ten, który został wskazany w ustawie²⁹. Oznacza to, że w sytuacji, gdy suma kwot podatku określona jest w innym dokumencie niż faktura (w tym wypadku jest to rachunek wystawiany przez wspólnotę mieszkaniową), wówczas podatnik nie może odliczyć kwoty podatku naliczonego. W konsekwencji gmina zmuszona jest naliczyć należny VAT od kwoty wykazanej w otrzymanym rachunku (kwota ta zawiera już VAT naliczony w poprzednich fazach obrotu), co pro-

²⁴ Zakres podmiotowy VAT obejmuje osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy oznacza przy tym wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy. Działalność gospodarczą obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Należy również zaznaczyć, że nie uznaje się za podatnika VAT organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ustawy o VAT). Szerzej na temat gminy jako podatnika VAT zob. E. Rogala, *Gmina rozlicza VAT 2007*, Warszawa 2007, s. 52.

²⁵ Zob. H. Dzwonkowski, *Opinia prawna*, BAS-WASGiPU – 1401/10.

²⁶ Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Zapewnia ono bowiem neutralność tego podatku dla podatników VAT, przy jednoczesnym faktycznym opodatkowaniu konsumpcji. Szerzej zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 754-764.

²⁷ Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

²⁸ Art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT.

²⁹ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz...*, s. 772 i n.; *Ustawa o VAT. Komentarz*, red. J. Martini, Warszawa 2005, s. 583-584.

wadzi do kaskadowego wzrostu podatku, jakim obciążony jest nabywca finalny.

Fakt, że wskazany sposób rozliczeń jest niekorzystny dla najemców lokali komunalnych nie budzi wątpliwości. Nie wynika to jednak w żadnym wypadku z czynności niezgodnych z prawem lub braku odpowiednich regulacji prawnych lecz stanowi konsekwencję przyjęcia we współczesnym podatku od wartości dodanej tzw. fakturowej metody rozliczeń, polegającej na tym, że podatnik oblicza podatek od pełnej wartości sprzedaży w danej fazie, a następnie obniża tak uzyskaną kwotę o kwotę podatku zapłaconego (lub podlegającego zapłacie) w poprzedniej fazie.

Powyższa zasada wyrażona została także w przepisach prawa wspólnotowego, w myśl których prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu staje się wymagalny³⁰. Dyrektywa VAT przewiduje również, że: „jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji do odliczenia od kwoty VAT, którą zobowiązany jest zapłacić VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”³¹. Decydujące znaczenie w kwestii powstania prawa do odliczenia ma więc to, czy z tytułu danej

transakcji powstało zobowiązanie podatkowe u sprzedawcy (a tym samym, czy powstał u niego podatek należny). Ponadto, przepisy prawa wspólnotowego przewidują *expressis verbis*, że warunkiem formalnym skorzystania z prawa do odliczenia jest posiadanie faktury sporządzonej zgodnie z wymogami prawa³². Zasada obowiązkowego dokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu za pomocą faktury ma fundamentalne znaczenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Faktura jest bowiem dokumentem sformalizowanym, który potwierdza wysokość podatku należnego z tytułu czynności dokonanej przez dostawcę lub usługodawcę³³.

W analizowanej sytuacji sprzedawca (wspólnota mieszkaniowa) jest podatnikiem korzystającym ze zwolnienia podmiotowego od VAT. Oznacza to, że w sytuacji dokonania sprzedaży nie powstaje zobowiązanie podatkowe, nie pojawia się więc podatek wymagalny w rozumieniu przepisów Dyrektywy. Podatnikom zwolnionym nie przysługuje również prawo do dokumentowania czynności za pomocą faktur VAT. W konsekwencji po stronie nabywcy (gminy) nie powstaje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, co z kolei prowadzi do zwiększenia ciężaru podatkowego wobec podatników ekonomicznych (najemców lokali komunalnych).

³⁰ Art. 167 Dyrektywy VAT. W piśmiennictwie wskazuje się, że ścisły związek pomiędzy powstaniem obowiązku wykazania podatku należnego przez dostawcę i jego zapłatą, a możliwością odliczenia tego samego podatku jako podatku naliczonego po stronie nabywcy z jednej strony odzwierciedla zasadę neutralności podatku dla podatników, a z drugiej gwarantuje budżetom państw członkowskich uniknięcie obciążeń związanych z finansowaniem podatku zwracanego podatnikom. Zob. R. Namysłowski, [w:] *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, s. 745.

³¹ Art. 168 Dyrektywy VAT.

³² Art. 178 (a) Dyrektywy VAT.

³³ Zasady wystawiania faktur na potrzeby VAT uregulowane zostały w art. 217-240 Dyrektywy VAT.

V. UWAGI KOŃCOWE

We współczesnych państwach demokratycznych obowiązek partycypowania w kosztach utrzymania wspólnoty politycznej jest jednym z podstawowych obowiązków nakładanych na członków tej wspólnoty. Obywatelska powinność utrzymywania państwa w istocie oznacza zgodę na przejęcie przez podmioty prawa publicznego części mienia podmiotów prywatnych. Zgoda ta nie jest jednak równoznaczna z akceptacją poszczególnych rozwiązań przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. Przeciwnie, wiele spośród istniejących konstrukcji ocenianych jest jako niesprawiedliwe, czy wręcz krzywdzące. Dotyczy to między innymi opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy tzw. mediów dla najemców lokali mieszkalnych. Z uwagi na przyjętą metodę naliczania podatku od wartości dodanej może bowiem okazać się, że najemcy lokali komunalnych zobowiązani będą do ponoszenia wyższych ciężarów podatkowych niż mieszkańcy będący właścicielami zajmowanych lokali. W ocenie najemców sytuacja taka jest wyjątkowo niesprawiedliwa, z czym trudno się nie zgodzić. Z drugiej strony należy jednak pamiętać, że na gruncie obowiązujących przepisów istnieją instrumenty prawne, które pozwalają na skuteczne eliminowanie ciężaru opodatkowania wynikającego z kaskadowego naliczania podatku od towarów i usług w odniesieniu do najemców lokali komunalnych. Dla zniwelowania tego efektu wystarczające jest zarejestrowanie się wspólnoty mieszkaniowej jako „podatnika VAT czynnego”. Nowelizacja przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wydaje się w tej sytuacji niepotrzebna. Co więcej, trudno sobie wyobrazić taką zmianę, bowiem nieuchronnie wiązałyby się ona z naruszeniem konstrukcyjnych założeń podatku

od wartości dodanej. W takiej sytuacji należy jedynie zachęcać do korzystania z już istniejących rozwiązań, tak aby z natury regresywny podatek od towarów i usług nie stawał się jeszcze bardziej dolegliwy dla osób mniej zamożnych.

SŁOWA KLUCZOWE

Podatek od towarów i usług, koszty tzw. mediów, najemcy lokali komunalnych, podatek od wartości dodanej, metoda fakturowania.

STRESZCZENIE

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług sprzedaży tzw. mediów wobec najemców lokali komunalnych może w niektórych sytuacjach prowadzić do kaskadowego naliczania tego podatku. W konsekwencji lokatorzy mieszkań komunalnych zobowiązani są do ponoszenia wyższych kosztów tzw. mediów w porównaniu do mieszkańców będących właścicielami lokali znajdujących się w budynkach będących własnością wspólnoty mieszkaniowej. Z uwagi na to, że najemcy lokali komunalnych zazwyczaj należą do osób mniej zamożnych sytuacja taka oceniana jest jako wyjątkowo niesprawiedliwa. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie mechanizmów prawnych, które prowadzą do wskazanego zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej najemców i właścicieli lokali mieszkalnych znajdujących się w budynkach wielolokalowych stanowiących własność wspólnot mieszkaniowych oraz ocena zgodności przedstawionych praktyk z przepisami prawa krajowego i wspólnotowego.

SUMMARY

In some cases the goods and services tax charged on the utilities provided to the tenants

of municipal dwellings may lead to the cascade taxation of the utilities. In consequence the tenants of municipal dwellings are obliged to bear higher utility costs in comparison with those who have purchased a unit in a condominium. Since vast majority of the tenants of municipal dwellings are low-income people, such a situation is considered to be extremely unfair. The

aim of this paper is to present the legal mechanisms that lead to the differentiation in the legal-tax status between the tenants of municipal dwellings and those who have purchased a flat in a condominium. The paper discusses the provisions that underlie those mechanism on both the national level and the Community level.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne:

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.).

Orzecznictwo:

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt III CZP 65/07, opubl. OSNC 2008, nr 7-8, poz. 69.

Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. akt I FSK 742/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1343/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt I FSK 88/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 588/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1438/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Opracowania:

Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2010.

Bończak-Kucharska E., *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz*, Warszawa 2010, SIP Lex.

Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.

Brzeszczańska S., *Rozliczanie mediów we wspólnocie mieszkaniowej*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 1.

Dyrektywa VAT. Komentarz,, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008.

Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999.

Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

Laskowski J., *Sprawiedliwość a prawo*, [w:] *Filozofia prawa a tworzenie i stosowanie prawa*, Katowice 1992.

Lewis A., *The Psychology of Taxation*, New York 1982.

Michalik J., *VAT 2010*, Warszawa 2010.

Psychologia ekonomiczna, red. T. Tyszką, Gdańsk 2004.

Rogala E., *Gmina rozlicza VAT 2007*, Warszawa 2007.

Lea S. E. G., Tarpy R. M., Webley P., *The Individual in the Economy. A Survey of Economic Psychology*, Cambridge 1987.

Ustawa o VAT. Komentarz, red. J. Martini, Warszawa 2005.

Wenzel M., *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field*, [w:] *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, red. V. Braithwaite, Burlington 2003.

Ziemiński Z., *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996.

Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2010.

Inne:

Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie sposobu naliczania podatku VAT w związku z rozliczeniami mediów na najemców lokali komunalnych w budynkach wspólnot mieszkaniowych*, w zakresie odpowiedzi na pytanie czy pomiędzy wspólnotą mieszkaniową a jej członkami występuje obrót w rozumieniu ustawy o podatku VAT oraz jaki jest najszybszy i najbezpieczniejszy sposób rozwiązania problemu naliczania podwójnej stawki podatku VAT za dostawę mediów do lokali komunalnych, BAS-WASGiPU – 1404/10.

NOTA O AUTORZE

Dr Michalina Duda, adiunkt Katedry Finansów i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II