Warszawa, dnia 01 kwietnia 2020 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT1.054.11.2020.PSG.181

Pan
Tomasz Grodzki

Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

nawiązując do złożonego przez senatora Andrzeja Kobiaka podczas 5. posiedzenia Senatu RP w dniu 27 lutego 2020 r. oświadczenia w sprawie problemów interpretacyjnych dotyczących art. 43 ust. 1 pkt 36 i ust. 20 ustawy o VAT w zakresie stosowania zwolnienia od podatku najmu i dzierżawy nieruchomości mieszkalnych przedsiębiorstwu na cele mieszkaniowe jego pracowników oraz ewentualnych planów wydania w tym zakresie interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych, uprzejmie informuję:

Zgodnie z przepisem art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[1] (dalej: ustawa o VAT) zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe. Stosownie do art. 43 ust. 20 ustawy o VAT zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 36, nie ma zastosowania do usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy – tj. usług związanych z zakwaterowaniem, sklasyfikowanych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu PKWiU 55[2].

W sytuacjach takich, jak będąca przedmiotem wystąpienia Pana Senatora, tj. w przypadku wynajmu mieszkania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą i następnie oddania go pracownikowi do celów mieszkalnych, mamy w istocie do czynienia z dwiema transakcjami, które należy traktować odrębnie:

- pierwsza transakcja to wynajem przez właściciela mieszkania na rzecz podatnika, prowadzącego działalność gospodarczą, zatrudniającego pracowników
- druga transakcja to przekazanie (odpłatne lub nieodpłatne) do używania wynajętego mieszkania przez podatnika na rzecz jego pracowników.

Przedmiotem obydwu ww. transakcji jest każdorazowo nieruchomość o charakterze mieszkalnym.

[1] Dz. U. z 2020 r., poz. 106

[2] Zgodnie z przepisami wprowadzonymi ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751, z późn. zm.), które – zgodnie z przepisami tej ustawy nowelizującej w zakresie tzw. nowej matrycy VAT powinny być stosowane od 1 kwietnia 2020 r – usługi te wymienione są w poz. 47 załącznika nr 3, zgodnie zaś z obecnie stosowanymi przepisami w zakresie stawek VAT – usługi te wymienione są w poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Wystąpienie pana senatora Kobiaka dotyczy w istocie sposobu opodatkowania podatkiem VAT pierwszej z wymienionych transakcji.

W tym zakresie pragnę podkreślić, że stanowisko resortu finansów oraz orzecznictwo sądów administracyjnych są zgodne – transakcja ta nie korzysta ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie wyrażany był pogląd, iż zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT odzwierciedla zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. l dyrektywy 2006/112/WE[3], zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają od podatku „dzierżawę i wynajem nieruchomości". Wprowadzając to zwolnienie ustawodawca krajowy wyłączył ze zwolnienia wynajem i dzierżawę nieruchomości na cele inne niż mieszkaniowe, korzystając w ten sposób z uprawnienia określonego w art. 135 ust. 2 zdanie ostatnie ww. dyrektywy, zezwalającego państwom członkowskim na dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia z art. 135 ust. 1 lit. l. Celem takiego unormowania zwolnienia przez ustawodawcę krajowego było minimalizowanie kosztów najmu lokali mieszkalnych obciążających najemców, którzy wykorzystują te lokale na cele mieszkaniowe. W konsekwencji zwolnienie prowadzić ma bowiem do nieobciążania podatkiem od towarów i usług wyłącznie ostatecznych konsumentów tego rodzaju usług.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1182/16: „*Wprowadzając to zwolnienie ustawodawca krajowy wyłączył ze zwolnienia wynajem i dzierżawę nieruchomości na cele inne niż mieszkaniowe, korzystając w ten sposób z uprawnienia określonego w art. 135 ust. 2 zdanie ostatnie powyższej Dyrektywy, pozwalającego państwom członkowskim przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia z art. 135 ust. 1 lit. l. Celem takiego unormowania zwolnienia przez ustawodawcę krajowego było minimalizowanie kosztów najmu lokali mieszkalnych, obciążających najemców, którzy wykorzystują te lokale na cele mieszkaniowe. W konsekwencji zwolnienie prowadzić ma bowiem do nieobciążania podatkiem od towarów i usług wyłącznie finalnych konsumentów usług najmu i dzierżawy. (...)*
Zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT wymaga, aby jednocześnie spełniły się następujące przesłanki: wynajmujący świadczy usługę najmu na własny rachunek, usługa ta dotyczy nieruchomości o charakterze mieszkalnym, a przy tym cel najmu jest wyłącznie mieszkaniowy.
Z treści powołanego wyżej przepisu jednoznacznie wynika, że zwolniona z opodatkowania jest usługa najmu „wyłącznie na cele mieszkaniowe". Oznacza to, że z punktu widzenia zastosowania tego zwolnienia istotny jest sposób wykorzystywania nieruchomości przez najemcę (usługobiorcę), a zatem to najemca w wynajmowanym lokalu powinien realizować własne cele mieszkaniowe. Jedynie bowiem w takim przypadku uprawnione będzie stwierdzenie, że wynajmujący (usługobiorca) wynajął nieruchomość „wyłącznie na cele mieszkaniowe". (...)
W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażany jest pogląd, zgodnie z którym zwolnienie najmu lokali mieszkalnych ma charakter zwolnienia celowego, ukierunkowanego na ochronę, w aspekcie ekonomicznym, najemców lokali mieszkalnych faktycznie zaspokajających potrzeby mieszkaniowe poprzez tenże najem. Preferencją tą nie są natomiast objęte usługi wynajmu lokali mieszkalnych, których bezpośrednim celem nie jest zaspokajanie

[3] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006.347.1 z późn. zm.)

potrzeb mieszkaniowych najemcy, lecz realizacja przez niego celów gospodarczych, w tym zarobkowych (wyroki: z 3 sierpnia 2013 r. sygn. akt I FSK 1012/12, z 7 kwietnia 2016 r. sygn. akt I FSK 1963/14 oraz z 4 października 2017 r. sygn. akt I FSK 501/16; dostępne na http://orzeczenia.nsa.gov.pl). Skład orzekający w niniejszej sprawie pogląd ten podziela.".

Zatem usługa wynajmu lokalu mieszkalnego – na podstawie umowy najmu – przez czynnego podatnika podatku od towarów i usług na rzecz podmiotu gospodarczego, wykorzystującego następnie wynajmowaną nieruchomość na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, tj. podnajęcia innej osobie na cele mieszkaniowe, podlega opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej 23%.

Jednocześnie, w mojej ocenie, nie ma potrzeby wydania w powyższym zakresie interpretacji ogólnej bądź objaśnień podatkowych.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Jan Sarnowski
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/