

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.1.2021

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 8 października 2021 r.

**w sprawie opodatkowania wynajmu nieruchomości mieszkalnych na rzecz podmiotów
gospodarczych**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ (dalej: „ustawa – Ordynacja podatkowa”) w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁾ (dalej: „ustawa o VAT”), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

W praktyce rynkowej często występują modele transakcji, w których pomiędzy podmiotem wynajmującym nieruchomość (np. właściciel lub podmiot posiadający prawo do dysponowania nieruchomością na podstawie innego niż własność tytułu) a finalnym beneficjentem świadczenia – osobą fizyczną zamieszkującą nieruchomość – występuje podmiot pośredniczący. Jako przykład tego typu schematu świadczenia wskazać można sytuację wynajmowania/wydzierżawiania nieruchomości przez jej właściciela dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, który z kolei wynajmuje/wydzierżawia tę nieruchomość innym podmiotom (na cele mieszkaniowe lub na inne cele). W przypadku takiego modelu powstawały wątpliwości co do charakteru wynajmowania/wydzierżawiania dokonywanego przez właściciela nieruchomości na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą – w kontekście warunku zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, tj. wyłącznie celu mieszkaniowego tego świadczenia lub wykonywania takich czynności na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego³⁾ (dalej: „ustawa o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego”).

¹⁾ Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 i 1598.

²⁾ Dz. U. z 2021 r., poz. 685, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2019 r., poz. 2195, z późn. zm.

Interpretacja wydawana jest w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi oraz ze stwierdzonymi przypadkami niejednolitego stosowania przez organy podatkowe ww. regulacji w zakresie zwolnienia od podatku, w szczególności w odniesieniu do przesłanki celu mieszkaniowego takich świadczeń.

Niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie czynności wynajmowania/wydzierżawiania nieruchomości przez wynajmującego/wydzierżawiającego na rzecz podmiotu gospodarczego będącego jego kontrahentem (nabywcą wykonywanej przez niego usługi). Przedmiotem interpretacji nie są natomiast dalsze czynności dokonywane przez ten podmiot gospodarczy („podmiot pośredniczący”) na kolejnych etapach łańcucha transakcji, tj. wynajem/dzierżawa na rzecz następnych w kolejności podmiotów.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy 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 lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego⁴⁾. 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 poz. 47 załącznika nr 3 do ustawy⁵⁾.

Powyższe przepisy stanowią implementację do krajowego porządku prawnego przepisu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶⁾ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”), zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają od podatku dzierżawę i wynajem nieruchomości.

Stosownie do ust. 2 ww. przepisu zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) 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. l).

Zgodnie z powyższym w prawie krajowym zostały wprowadzone dodatkowe warunki stosowania zwolnienia dotyczącego wynajmu i dzierżawy nieruchomości. Przepis art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT wprowadza następujące (łącznie) warunki zastosowania zwolnienia od podatku:

- 1) wynajmowana lub dzierżawiona nieruchomość musi mieć charakter mieszkalny,
- 2) wynajem lub dzierżawa dokonywane są na własny rachunek,
- 3) wynajem lub dzierżawa dokonywane są wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego.

⁴⁾ Zwolnienie dla usług w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek na rzecz społecznych agencji najmu wprowadzone zostało przepisami ustawy z dnia 28 maja 2021 r. o zmianie ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1243), która weszła w życie z dniem 23 lipca 2021 r.

⁵⁾ Poz. 47 załącznika nr 3 do ustawy o VAT wymienia sklasyfikowane do grupowania PKWiU 55 „Usługi związane z zakwaterowaniem”.

⁶⁾ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.

Pierwszy i drugi warunek wyłączają z zakresu zwolnienia od podatku wynajem i dzierżawę wszystkich nieruchomości (lub ich części) o charakterze innym niż mieszkalny oraz usługi wynajmu/dzierżawy wykonywane przez podmioty działające na cudzy rachunek.

Trzeci warunek wyłącza z zakresu zwolnienia usługi wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości wykonywane na cele inne niż mieszkaniowe – a zatem np. na cele prowadzonej działalności gospodarczej lub inne (z zastrzeżeniem wykonywania czynności na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego). Podkreślić należy, iż decydującym kryterium uznania czy czynność jest dokonywana wyłącznie na cele mieszkaniowe czy na inne cele, jest cel wykorzystania nieruchomości przez podmiot ją najmujący, tj. cel nabywcy usługi. Istotny zatem w tym kontekście jest sposób rozporządzania mieniem przez usługobiorcę, który musi realizować jego cele mieszkaniowe.

W tej właśnie kwestii, tj. w zakresie przesłanki dotyczącej dokonywania wynajmu wyłącznie na cele mieszkaniowe, powstawały liczne wątpliwości w zakresie uznania czy warunek ten jest spełniony również wtedy, gdy najemcą nieruchomości o charakterze mieszkalnym jest podmiot gospodarczy, którego celem jest dalszy podnajem wynajętej nieruchomości na rzecz osób trzecich w celu zaspokojenia ich potrzeb mieszkaniowych.

Zauważyć należy, że ta kwestia była przedmiotem rozważań sądów administracyjnych. Jak wynika z wydawanych orzeczeń, usługobiorca musi realizować jego własne cele mieszkaniowe. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) np. w wyroku z dnia 9 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 1012/12: *„Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 4 załącznika nr 4 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm., dalej "u.p.t.u."), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2010 r., nie korzysta ze zwolnienia od podatku usługa najmu na rzecz podmiotu gospodarczego, który nie będąc konsumentem zaspokajającym – w oparciu o tę usługę – własne potrzeby mieszkaniowe, prowadzi wykorzystując najmowany lokal własną działalność gospodarczą w formie wynajmu na cele mieszkaniowe”*.

Jak wynika z orzecznictwa NSA, celem wprowadzenia zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, w zakresie dotyczącym świadczeń wykonywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe – ze wskazanymi wyłączeniami – było minimalizowanie kosztów najmu lokali mieszkalnych obciążających najemców, którzy wykorzystują te lokale w celu zaspokojenia swoich potrzeb mieszkaniowych. W konsekwencji ww. zwolnienie prowadzi do nieobciążania podatkiem od towarów i usług wyłącznie finalnych konsumentów usług najmu i dzierżawy⁷⁾. Celem ustawodawcy nie było zatem objęcie zakresem zwolnienia wynajmu/dzierżawy nieruchomości do innych celów, w tym związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, nawet jeśli ta działalność polega na udostępnianiu nieruchomości w drodze kolejnych czynności podmiotom trzecim wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w ugruntowanej już obecnie linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1182/16: *„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. Jedyne 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

⁷⁾ Wyroki NSA: z dnia 9 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 1012/12, z dnia 4 października 2017 r., sygn. akt I FSK 501/26, z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1182/16

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 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”.

Powyższa argumentacja ma również zastosowanie w przypadku wynajmu bądź dzierżawy nieruchomości dla podmiotu gospodarczego, wykorzystującego następnie wynajmowaną nieruchomość w celu udostępnienia (odpłatnego lub nieodpłatnego) swoim pracownikom do celów mieszkaniowych. Dopiero bowiem na etapie udostępniania nieruchomości pracownikom spełniony zostaje warunek celu wynajmu/dzierżawy nieruchomości – wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Wyjątkiem od omówionej powyżej koncepcji zwolnienia dla wynajmowania/dzierżawienia nieruchomości – w kontekście warunku realizacji celów mieszkaniowych – jest wykonywanie takich czynności na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w ustawie o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego. Jakkolwiek prowadzą one działalność gospodarczą w zakresie wynajmowania/dzierżawienia nieruchomości, stanowią jednak podmioty o szczególnym charakterze. Zgodnie z przepisami ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego przedmiotem działalności takich agencji jest dzierżawa lokali mieszkalnych lub budynków mieszkalnych jednorodzinnych od ich właścicieli oraz wynajmowanie tych lokali lub budynków osobom fizycznym wskazanym przez gminę (według kryteriów i zasad określonych w uchwale rady gminy). Działalność społecznych agencji najmu jest zatem elementem realizowanej przez samorządy polityki mieszkaniowej. Podmioty te działają na podstawie szczegółowo określonych w ustawie warunków, dochody z wynajmowania osobom fizycznym nieruchomości mieszkalnych są przeznaczane w całości na tę działalność.

Uzasadnione zatem było objęcie zwolnieniem czynności wynajmowania/dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym na rzecz społecznych agencji najmu. W związku z zasadą ścisłego interpretowania zwolnień od podatku, takie czynności zostały wskazane wprost w ustawie o VAT jako objęte zwolnieniem od podatku VAT.

Podsumowując, usługa wynajmu bądź dzierżawy nieruchomości (lub jej części) o charakterze mieszkalnym (np. lokalu mieszkalnego), świadczona przez czynnego podatnika podatku od towarów i usług na rzecz podmiotu gospodarczego (innego niż społeczna agencja najmu), który wykorzystuje wynajmowaną nieruchomość na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, np. podnajmuje tę nieruchomość innym podmiotom na cele mieszkaniowe, podlega opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT nie ma w tym przypadku zastosowania, gdyż nie jest spełniony warunek dotyczący realizacji celu mieszkaniowego nabywcy świadczenia (podmiotu gospodarczego).

Zwolnieniem od podatku jest natomiast objęta usługa wynajmu lub dzierżawy nieruchomości (lub jej części) o charakterze mieszkalnym świadczona przez czynnego podatnika podatku od towarów i usług na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W konsekwencji interpretacja ogólna nie może nakładać na podatnika obowiązków i nie jest dla niego

aktem bezpośrednio wiążącym. Zastosowanie się do niej będzie miało walor ochronny zgodnie z przepisami art. 14k–14m ustawy – Ordynacja podatkowa.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. do ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzono przepisy dotyczące utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa: *„W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m”*.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski