

Najem komercyjny lokali mieszkalnych a zwolnienie z podatku VAT

JEL classification: K340, H21

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, zwolnienia podatkowe, najem lokali mieszkalnych, pewność prawa

Keywords: tax on goods and services, VAT, tax exemptions, lease of residential premises, legal certainty

Abstrakt: Zagadnienie zwolnienia z podatku VAT komercyjnego najmu lokali mieszkalnych stanowi nową, a zarazem niezwykle aktualną tematykę badawczą. O ile wynajmowanie lokali mieszkalnych jest zjawiskiem typowym i częstym, o tyle komercyjna forma takiego najmu pojawiła się na polskim rynku stosunkowo niedawno, szybko stając się interesującą alternatywą dla innych produktów inwestycyjnych. Artykuł poświęcony jest analizie obowiązującej regulacji w zakresie zwolnień z podatku VAT najmu lokali mieszkalnych, pod kątem jej aktualności, tj. dostosowania do zmieniających się stosunków społeczno-ekonomicznych, przewidywalności, a przede wszystkim pewności. W szczególności niniejsze opracowanie koncentruje się na procesie stosowania omawianych uregulowań przez sądy oraz organy administracji podatkowej.

Commercial lease of residential premises and VAT exemption

Abstract: The VAT exemption of commercial lease of residential premises issue constitutes a new and at the same time very current research topic. While renting residential premises is an everyday occurrence, the commercial form of such lease has appeared on the Polish market relatively recently and has become very fast an interesting alternative to other investment products. The article is devoted to an analysis of current regulations regarding VAT exemptions of commercial lease of residential premises in terms of their validity, i.e. applicability to the current socioeconomic relations, predictability, and first of all certainty. In particular, this paper focuses on the process of applying the regulations in question by courts as well as tax authorities.

Uwagi ogólne

Przyczyną podjęcia tematyki zwolnienia z podatku VAT komercyjnego zarządzania najmem lokali mieszkalnych jest brak dostosowania regulacji dotyczących zwolnień z podatku od towarów i usług do nowej formy najmu. W konsekwencji mamy do czynienia z wątpliwościami interpretacyjnymi pojawiającymi się na tle stosowania obowiązujących przepisów. W przypadku komercyjnej formy najmu istotnego znaczenia nabiera „zagadnienie przewidywalności podatku, czyli poznawalność wszystkich elementów hipotezy normy prawnopodatkowej, w takim stopniu, by można było z prawdopodobieństwem niezbędnym dla bezpiecznego prowadzenia spraw osobistych, majątkowych i gospodarczych przewidywać ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania”¹. W celu kompleksowego obliczenia opłacalności powierzenia lokalu mieszkalnego w najem komercyjny podatnik musi mieć pełną wiedzę zarówno w zakresie przewidywanych zysków, jak i wszelkich, w tym podatkowych, obciążeń. W przypadku wątpliwości na tym tle podatnik może odstąpić od powierzenia lokalu mieszkalnego w najem, a nawet zrezygnować z zakupu nieruchomości. Sposób regulacji zwolnień z podatku VAT najmu komercyjnego lokali mieszkalnych może zatem powodować doniosłe i wykraczające poza sam aspekt najmu skutki gospodarcze.

Zarządzanie nieruchomościami o przeznaczeniu mieszkalnym, co do zasady, odbywa się w jednym z dwóch modeli. Pierwszym z nich jest oddanie nieruchomości do zarządzania na podstawie umowy zlecenia, ewentualnie o świadczenie usług. W takim modelu podmiot zarządzający działa w imieniu i na rzecz właściciela na podstawie udzielonego pełnomocnictwa. Zarządzanie najmem nieruchomości może przybrać jednak formę tradycyjnego najmu lokalu regulowanego w art. 659 Kodeksu cywilnego² i następnych, z prawem do jego podnajmu (tzw. najem komercyjny). Tego rodzaju najem najczęściej wzbogacony jest o tzw. usługi dodatkowe, jak działania marketingowe, usługi sprzątanía czy *concierge* dla podnajemców. Uregulowania ustawy o podatku od towarów i usług³ dotyczące zwolnień w zakresie wynajmowania nieruchomości o charakterze mieszkalnym nie będą miały wpływu na stosunek prawnopodatkowy pomiędzy właścicielem lokalu a podmiotem zarządzającym lokalem w pierwszym z przedstawionych modeli. W przypadku jednak modelu opierającego się na zawarciu umowy najmu lokalu zakres zastosowania omawianej regulacji będzie miał bezpośredni wpływ na kształt rozliczeń pomiędzy stronami.

¹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe — charakterystyka ogólna*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 30.

² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. 1964, poz. 121 z późn. zm.

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2004 Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza przepisu art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT⁴ zmierzająca do oceny unormowań w zakresie zwolnienia najmu lokali mieszkalnych z podatku od towarów i usług, w odniesieniu do tzw. najmu komercyjnego. Specyfika mechanizmu i konstrukcji podatku VAT implikuje konieczność rozpatrywania omawianej regulacji na dwóch płaszczyznach badawczych: unijnego oraz polskiego prawa podatkowego. W szczególności istotnym problemem jest to, czy przepis art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o podatku od towarów i usług, a w szczególności jego wykładnia dokonywana przez sądy oraz organy administracji jest zgodna z intencjami aktualnego ustawodawcy (zarówno unijnego, jak i krajowego). Ponadto należy rozważyć, czy omawiana regulacja sprzyja zasadzie pewności prawa podatkowego, a więc „jest na tyle jasna i precyzyjna, tak żeby podatnicy mogli jednoznacznie stwierdzić, jakie posiadają prawa i jakie ciążą na nich obowiązki i postępować zgodnie z nimi”⁵.

Regulacje unijne

Zwolnienie opisane w art. 43 ust. 1 pkt. 36 Ustawy o VAT stanowi transpozycję do polskiego porządku prawnego Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶. Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. 1 Dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z VAT dzierżawę i wynajem nieruchomości. Na podstawie ust. 2 lit. a tego artykułu zwolnienie to nie obejmuje 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. Ponadto, zgodnie z brzmieniem ostatniego zdania ust. 2 tego artykułu, państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia dzierżawy i wynajmu nieruchomości, co uczynił polski ustawodawca w art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT.

Wątpliwości w zakresie ograniczania zakresu zwolnienia z podatku VAT uregulowanego w powoływanej dyrektywie może budzić zestawienie treści ostatniego

⁴ Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o podatku od towarów i usług: „Zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe”.

⁵ W wyroku TSUE z dnia 13 lutego 1996 r. w sprawie C-143/93 *Gebroeders van ES Douane Agenten BV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Aeeijnzen* (Holandia) (1996) ECR I-431 wskazano: „zasada pewności prawnej jest podstawową zasadą prawa wspólnotowego [...], która wymaga w szczególności, aby regulacje nakładające obowiązki na podatników były jasne i precyzyjne, tak żeby podatnicy mogli jednoznacznie stwierdzić, jakie posiadają prawa i jakie ciążą na nich obowiązki i postępować zgodnie z nimi”. Szerzej: M. Bącal, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 163–164.

⁶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz.U. UE L nr 347, s. 1.

zdania art. 135 ust. 2 Dyrektywy z jej preambułą. Zgodnie z motywem 35 preambuły „należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich”⁷. Wydawałoby się zatem, że katalog zwolnień powinien mieć charakter jednolity we wszystkich krajach należących do UE.

Odpowiedzi na pytanie, czy ustawodawca krajowy może zawęzić zakres zwolnienia z podatku VAT, o którym mowa w art. 13B (b) Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r.⁸ (obecnie art. 135 ust. 1 lit. l Dyrektywy 2006/112/WE), udzielił Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku w sprawie *Miguel Amengual Far v. Juan Amengual Far*⁹. W sprawie tej sąd hiszpański zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem, czy przepisy powyższej dyrektywy umożliwiają ograniczenie zwolnienia, w drodze wyjątku, do najmu w celach mieszkaniowych. TSUE potwierdził, że powoływany przepis zezwala państwom członkowskim na przyjęcie — jako zasady ogólnej — opodatkowania VAT usług wynajmu nieruchomości oraz, w drodze wyjątku od tej zasady, na zwolnienie tylko usług wynajmu nieruchomości wykorzystywanych do celów mieszkaniowych. Ponadto w tezie czternastej orzeczenia TS wyrażono przekonanie, że „bez znaczenia jest to, czy Państwo Członkowskie, które uznaje za stosowne opodatkowanie wszystkich rodzajów wynajmu nieruchomości wykorzystywanych dla celów innych niż mieszkalne, osiąga ten rezultat w drodze ogólnej zasady opodatkowania wszystkich rodzajów wynajmu nieruchomości oraz zwolnienia tylko wynajmu nieruchomości mieszkalnych, czy też osiąga ten sam rezultat w drodze wyjątków od ogólnej reguły zwolnienia z VAT wynajmu nieruchomości”¹⁰. Mając to na uwadze, należy uznać, że wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę ograniczenia w zakresie zwolnień z podatku VAT nie narusza intencji aktualnego ustawodawcy unijnego.

Drugim istotnym elementem mającym wpływ na zakres zwolnień z podatku VAT, a wynikającym z uregulowań unijnych, jest ogólna dyrektywa interpretacyjna wyrażona przez Trybunał Sprawiedliwości UE, wskazująca, że wszelkie zwolnienia z podatku VAT mają charakter ścisły¹¹. TSUE w swoim wyroku

⁷ Więcej: M. Bącał, D. Dominik, M. Militz, *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2010, oraz D. Prokop, S. Majerowski, [w:] D. Prokop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012.

⁸ Art. 13B (b) Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz.U. UE L nr 145, s. 1.

⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-12/98 *Miguel Amengual Far v. Juan Amengual Far* (2000) ECR-2000 I-00527.

¹⁰ Na orzeczenie to wielokrotnie powoływały się sądy polskie w sprawach dotyczących właściwej implementacji przepisów dyrektywy do prawa polskiego, np. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2008 r., III SA/Wa 1192/08.

¹¹ Wyrok TSUE w sprawie 348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties* (1989) ECR 1737 i Wyrok TSUE w sprawie C-287/00 *Commission v. Germany* (2002) ECR I-5811. Taką samą linię interpretacyjną przyjmują polskie sądy administracyjne, np. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia

w sprawie *Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.*¹² wyraźnie wskazał, że „zwolnienia stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika”. Oznacza to, po pierwsze, zakaz powiększania katalogu zwolnień przez państwa członkowskie, jak również zakaz dokonywania interpretacji rozszerzającej już przewidzianych zwolnień.

Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE będzie zatem prowadziła do konkluzji, że pomimo specyfiki prawa podatkowego, jako prawa władczego, treść normy prawnej unijnego prawa podatkowego nie ma charakteru stałego¹³. TSUE sam przyznaje sobie kompetencję do modyfikowania ograniczeń związanych z przewidzianymi w przepisach podatkowych zwolnieniami z podatku od towarów i usług¹⁴. W konsekwencji interpretacja zwolnień z podatku VAT dokonywana przez Trybunał pozwala wprawdzie dostosowywać na bieżąco przepisy prawa podatkowego do zmieniających się stosunków społeczno-ekonomicznych, jednocześnie jednak ze względu na swoją mnogość, poziom skomplikowania, a przede wszystkim ingerencyjny charakter sprzyja stanowi niepewności prawa. Sens nadawany przepisom Dyrektywy VAT przez TS bezpośrednio wpływa na bieżącą interpretację wewnętrznych przepisów podatkowych państw członkowskich w zakresie zwolnień podatkowych, a wręcz na obowiązek ich korekty¹⁵. Ponadto zmienność interpretacji Trybunału może utrudniać ocenę

2012 r., I SA/Łd 1505/11, oraz przedstawiciele doktryny, np. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 168: „W świetle przepisów prawa oraz orzecznictwa TS dotyczącego podatku od wartości dodanej zwolnienia od opodatkowania stanowią wyjątki ograniczające ogólną zasadę neutralności opodatkowania VAT i w związku z tym interpretacja dotyczących ich przepisów powinna być ścisła”.

¹² Wyrok TSUE z 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 *Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.*, tak samo: Wyrok TSUE w sprawie 348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties v. SUFA*, Lex nr 84258.

¹³ Np. Wyrok TSUE w sprawie C253/07 *Cantenbury Hockey Club and Cantenbury Ladies Hockey Club v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (2008) ECR I-7821, w którym TSUE, podkreślając wymóg ścisłej interpretacji zwolnień w prawie podatkowym w zakresie art. 132 (1) (m) Dyrektywy VAT, odchodzi od jej językowego brzmienia, udzielając prymatu zasadzie efektywności regulacji podatkowej.

¹⁴ F. Schulyok, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, „International VAT Monitor”, lipiec/sierpień 2010. W ocenie autora rola Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ulega daleko idącym zmianom. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie pozwala odpowiedzieć na pytanie, której zasadzie wykładni Trybunał udzieli prymatu przy orzekaniu. Według autora interpretacja Trybunału w zakresie zwolnień z podatku VAT nie jest oparta wyłącznie na interpretacji czystego brzmienia przepisów prawa.

¹⁵ Na przykładzie art. 43 ust. 13 i 14 Ustawy o VAT: w Projekcie założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 25 czerwca 2014 r. minister finansów wskazuje, że przepisy art. 43 ust. 13 i 14 Ustawy o VAT nie mają wprawdzie bezpośredniego odpowiednika w przepisach Dyrektywy VAT, stanowią jednak odzwierciedlenie tez wynikających z orzecznictwa TSUE. Postulowane usunięcie tych przepisów z Ustawy o VAT nie oznacza automatycznego

prawidłowości transpozycji przepisów prawa UE do krajowych, w tym polskiego, porządków prawnych.

Zakres zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT

W celu ustalenia, czy usługa wynajmu nieruchomości będzie podlegała zwolnieniu z podatku VAT, należy każdorazowo dokonać oceny, czy spełnione są następujące przesłanki opisane w art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o podatku od towarów i usług: a) przedmiotem najmu jest lokal mieszkalny lub część nieruchomości o charakterze mieszkalnym, b) nieruchomość jest wynajmowana na własny rachunek, c) nieruchomość jest wynajmowana na cele mieszkalne.

W tym miejscu warto podkreślić, że przepis art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT nie wskazuje, na jaki okres powinna być wynajęta nieruchomość, aby najem takiej nieruchomości został objęty zwolnieniem z podatku VAT, nie odnosi się również w tym względzie do klasyfikacji statystycznych. Brakuje także określenia formy prawnej podmiotu będącego właścicielem (wynajmujący) lokalu czy też jego najemcy, w tym podnajemców. Wszystkie te elementy niejako definiowane są poprzez interpretacje podatkowe oraz orzecznictwo.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie objaśnia pojęcia „lokal mieszkalny” bądź „nieruchomość o charakterze mieszkalnym”. W związku z brakiem definicji lokalu mieszkalnego w przepisach prawa podatkowego konieczne jest ustalenie treści tego pojęcia z zastosowaniem metod wykładni właściwych prawu podatkowemu, a wręcz wyjście poza wykładnię językową i „dokonanie wyboru pomiędzy znaczeniem językowym a systemowym”¹⁶. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁷ „pojęcie lokalu mieszkalnego nie należy do języka potocznego, w związku z czym dyrektywy wykładni gramatycznej, związane głównie ze słownictwem i składnią, mogą nie doprowadzić do zadowalających rezultatów”. Dlatego, według NSA, niezbędne będzie zastosowanie również innych metod wykładni, zwłaszcza systemowej zewnętrznej. Ta, jak wskazuje NSA, może sugerować potrzebę sięgnięcia do Ustawy o własności lokali¹⁸, która zawiera przepisy definiujące na jej potrzeby pojęcie lokalu mieszkalnego¹⁹. Zgodnie z art. 2

objęcia opodatkowaniem czynności stanowiących element zwolnionych usług. Ocena skutków prawnopodatkowych w zakresie VAT dla takich czynności dokonywana będzie w oparciu o powyższe przepisy Ustawy o VAT, przy uwzględnieniu orzecznictwa TSUE w tym zakresie.

¹⁶ „To co dla jednych interpretatorów jest wyborem w ramach wykładni językowej (ustaleniem preferencji między znaczeniami językowymi), dla innych jest już wyjściem poza wykładnię językową i dokonywaniem wyboru między znaczeniem językowym a systemowym”. A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2001 r., FSA 3/01, Lex, 2014.

¹⁸ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, Dz.U. 1994 Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

¹⁹ Zgodnie z Wyrokiem WSA w Olsztynie z dnia 23 września 2010 r. I SA/Ol 576/10, Lex, 2014: „Nieuzasadnione byłoby komponowanie własnej definicji lokalu mieszkalnego na potrzeby prawa

ust. 2 tej ustawy „samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami przynależnymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych”.

Stanowisko, że w celu zwolnienia z podatku VAT lokal musi mieć charakter mieszkalny, potwierdzają organy podatkowe. Przykładowo, w wydanej w dniu 4 lipca 2011 r. interpretacji podatkowej²⁰ dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wskazuje, że „wynajem lokalu użytkowego — bez względu na cel — nie jest objęty zwolnieniem od podatku od towarów i usług”. Przesłanka dotycząca rodzaju lokalu będącego przedmiotem najmu jest więc przesłanką o charakterze bezwzględnym.

Podobnie jak pojęcie lokalu mieszkalnego również definicja dokonywania najmu na własny rachunek budowana jest systemowo. W wyroku z dnia 10 listopada 1999 r.²¹ NSA podkreśla, że „pojęcie na własny rachunek nie jest związane jedynie z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale posługuje się nim również Kodeks cywilny w art. 430 i 435, a posługiwało się nim również Prawo celne”²². W ocenie Sądu cechą wspólną tych pojęć jest odniesienie się do kryterium materialnego: działania dla siebie, na własną korzyść, a nie na cudzą rzecz. Tym samym, według NSA, „wykonywanie czegoś na własny rachunek oznacza realizowanie czynności we własnym interesie²³, korzyści, celu, potrzebie, na własne ryzyko”. Z kolei w piśmie Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 20 lipca 2004 r.²⁴ wskazuje się, że stosownie do przepisów art. 659–679 Kodeksu cywilnego nie jest wymagane, by wynajmujący był właścicielem rzeczy oddanej w najem. Przedstawiona wykładnia przesłanki wynajmowania lokalu na własny rachunek, jest o tyle istotna, iż pozwala na objęcie opisywanym zwolnieniem z podatku VAT zarówno usług dokonywanych przez właścicieli lokali mieszkalnych, jak i przez inne podmioty, np. najemców podnajmujących nieruchomości²⁵.

O ile ustalenie istnienia bądź nieistnienia dwóch pierwszych przesłanek nie budzi istotnych wątpliwości, o tyle trzeci element umożliwiający zwolnienie z podatku VAT, tzw. cel mieszkalny, jest przedmiotem licznych kontrowersji i sprzecznych interpretacji. Polskie przepisy podatkowe nie wskazują bezpośrednio, czym

podatkowego i w konsekwencji odejście od opracowanej na gruncie prawa cywilnego przez samego ustawodawcę definicji”, szerzej w: M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 74.

²⁰ Interpretacja indywidualna z dnia 4 lipca 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak ILPP1/443-624/11-4, www.mofnet.gov.pl.

²¹ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1999 r., I SA/Wr 1697/99, Lex, 2014.

²² Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne, Dz.U. Nr 1994 r, poz. 312, Lex, 2014.

²³ Szerzej: M. Machnikowski, *System prawa prywatnego*, t. 6, Warszawa 2014, s. 462.

²⁴ Pismo Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 30 lipca 2004 r., znak PI/005-988/04/CIP/03, Lex, 2014.

²⁵ Szerzej: M. Thedy, *Opodatkowanie rynku nieruchomości*, Warszawa 2013.

jest cel mieszkalny. Definicja ta budowana jest zatem wielopłaszczyznowo w licznych interpretacjach organów podatkowych oraz orzecznictwie sądowym²⁶.

Dookreślenie definicji celu mieszkalnego w pierwszej kolejności może być dokonane w sposób negatywny, a więc przez wskazanie elementów, które nie mieszczą się w tym pojęciu. Takiego ograniczenia zakresu pojęcia „cel mieszkalny” organy podatkowe dokonują poprzez jego korelację z pojęciem „usługi związane z zakwaterowaniem”. Zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z pozycją 163 Załącznika nr 3 oraz art. 146a Ustawy o podatku od towarów i usług tzw. usługi związane z zakwaterowaniem nie podlegają zwolnieniu z podatku VAT i objęte są obniżoną stawką tego podatku w wysokości 8%. W interpretacji indywidualnej z dnia 24 kwietnia 2014 r.²⁷ wskazano, że rozróżnienie, czy mamy do czynienia z wynajmem lokalu mieszkalnego, czy z usługami związanymi z zakwaterowaniem, „musi być dokonywane poprzez badanie celu świadczonej usługi”. Realizacja celu najmu następuje natomiast poprzez wykorzystanie lokalu przez najemcę. W ocenie Izby Skarbowej w Poznaniu każdorazowo badane muszą być trzy elementy: zakres świadczeń dodatkowych (w przypadku zakwaterowania zwykle zapewniany jest opierunek oraz podstawowe wyposażenie lokalu); długość okresu, na który do używania oddawany jest lokal (krótszy w usługach związanych z zakwaterowaniem); zmienność w czasie poszczególnych używających lokalu (większa w przypadku usług związanych z zakwaterowaniem, mniejsza w przypadku najmu). W opinii organów podatkowych²⁸ innym niż cel mieszkaniowy jest na przykład cel krótkotrwałego pobytu o charakterze turystycznym bądź biznesowym. Tego rodzaju cele, na co wskazują powoływane interpretacje, realizowane są między innymi przez hotele, pensjonaty, pokoje do wynajęcia dla turystów bądź biznesmenów. *A contrario*, cel mieszkaniowy nie jest związany z chwilowym pobytem, lecz z zamieszkaniem, a więc stałym interesem życiowym najemcy.

W warstwie teoretycznej przedstawione rozróżnienie wydaje się dosyć szczegółowe, jego zastosowanie związane jest jednak z licznymi problemami natury praktycznej. Firmy zajmujące się profesjonalnym zarządzaniem nieruchomością w celu maksymalizacji zysków zarówno właściciela, jak i tych firm, nie ograniczają się do podnajmowania lokali tylko na krótko- lub długoterminowe pobyty. Zwykle tego rodzaju najmy mają charakter mieszany. Przepisy podatkowe, jak też interpretacje organów nie wskazują jednak, jaka konkretnie długość pobytu

²⁶ Np. Interpretacja indywidualna z dnia 6 sierpnia 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak ILPP1/443-374/14-2/JSK, www.moffnet.gov.pl; Interpretacja z dnia 18 czerwca 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak IPPP1/443-323/14-2/JL, www.moffnet.gov.pl.

²⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 24 kwietnia 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak IPPP1/443-184/14-2/ISZ, www.mofnet.gov.pl.

²⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 2 grudnia 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak IPPP3/443-1234/11-2/JK, www.mofnet.gov.pl, tak samo: Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, znak IPTPP4/443-192/12-3/JM, www.mofnet.gov.pl.

wiąże się z opodatkowaniem stawką 8-procentową, a jaka umożliwia zastosowanie zwolnienia z podatku VAT. Najprostsze wydawałoby się przyjęcie założenia, że tzw. najem z naliczaniem czynszu w systemie dobowym związany jest z opodatkowaniem stawką 8-procentową, a z naliczaniem co najmniej miesięcznym — ze zwolnieniem z tego podatku. W świetle przedstawionych interpretacji dotyczących celu najmu takie rozwiązanie wydaje się jednak błędne²⁹. W przypadku najmu komercyjnego niemożliwe jest również dokonanie tego podziału w relacji do zakresu usług związanych z oboma rodzajami najmu. Usługi dodatkowe są zwykle w obu przypadkach tożsame.

Jedynym niepozbowionym wad rozwiązaniem byłoby zatem każdorazowe ustalanie z najemcą zamiaru (celu), w jakim najmowany jest lokal. Aby potwierdzić, że pobyt realizowany jest na cele mieszkaniowe, najemca w treści umowy najmu powinien oświadczać, że zamieszkanie związane jest z jego stałym interesem życiowym³⁰ (stałym pobytem, zamieszkaniami). Jeśli cel pobytu miałby odmienny charakter, w umowie najmu czy też karcie meldunkowej powinien znaleźć się zapis o zamiarze biznesowym bądź turystycznym. To samo będzie dotyczyło wszystkich osób, które będą uprawnione do zamieszkiwania w lokalu z najemcą. Oświadczenie najemcy będzie miało jednak charakter subiektywny, a zatem trudno rozpatrywać jego skuteczność.

Na podstawie wcześniej poczynionych ustaleń należy przyjąć, że choć określenie celu mieszkalnego najmu będzie miało charakter ocenny, cel ten jest związany z przeniesieniem do lokalu interesów życiowych najemcy. Zgodnie z orzeczeniem NSA z dnia 3 marca 2013 r.³¹ celem takiego uregulowania jest „nieobciążanie konsumentów usług najmu nieruchomości, czyli osób fizycznych, podatkiem”, czyli minimalizowanie kosztów najmu lokali mieszkalnych wykorzystywanych na cele mieszkaniowe. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwolnienie najmu lokali mieszkalnych ma charakter zwolnienia celowego, ukierunkowanego na ochronę — w aspekcie ekonomicznym — najemców lokali mieszkalnych faktycznie zaspokajających potrzeby mieszkaniowe przez tenże najem. Preferencją, tj. zwolnieniem z podatku VAT, 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. Analiza orzeczenia NSA z dnia 3 marca 2013 r. prowadziła do prostej konkluzji, że ze zwolnienia z podatku VAT korzystać będzie tylko najemca

²⁹ Przykładowo organy podatkowe potwierdzają, że wynajem studentom lokalu mieszkalnego, np. na okres jednego roku akademickiego, nie stanowi najmu w celach mieszkaniowych, zob. np.: Interpretacja indywidualna z dnia 9 września 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak IPPP3/443-497/13-4/JK, www.mofnet.gov.pl.

³⁰ Pojęciem „stałego interesu życiowego” posługuje się organ podatkowy m.in. w Interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 grudnia 2011 r., znak IPPP3/443-1234/11-2/JK, Lex, 2014.

³¹ Wyrok NSA z dnia 3 marca 2013 r., I FSK 1012/12, Lex, 2014.

będący osobą fizyczną, który wynajmuje lokal mieszkalny na cel mieszkaniowy (w przypadku celu biznesowego lub turystycznego byłaby to 8-procentowa stawka podatku VAT). Najem przez pozostałe podmioty wynajmujące lokal w ramach prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowany byłby w konsekwencji zawsze stawką podstawową.

Organy podatkowe wielokrotnie przyjmowały linię interpretacyjną, na podstawie której podmiot niebędący osobą fizyczną nie ma potrzeb mieszkaniowych, a więc nie korzysta ze zwolnienia³². Przykładowo, zgodnie z Interpretacją Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 listopada 2011 r.³³ art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT nie ma zastosowania w sytuacji, gdy najemcą lokalu mieszkalnego jest osoba prawna, albowiem osoba prawna nie realizuje w ten sposób osobistego celu mieszkaniowego. Okoliczność udostępnienia lokali mieszkalnych pracownikom spółki nie ma wpływu na prawidłowość zastosowania podstawowej stawki podatku VAT do transakcji najmu lokali mieszkalnych na rzecz spółki. Inaczej tę kwestię rozpatruje dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w Interpretacji indywidualnej z dnia 29 kwietnia 2011 r.³⁴ W jego ocenie przedstawiony stan faktyczny nie stanowił podstawy do uznania, że usługa najmu jest zwolniona z podatku VAT. Tym, co jednak istotne w powoływanej Interpretacji, jest sposób dochodzenia do wskazanego wniosku przez organ podatkowy. Mianowicie jednym z elementów badania istnienia celu mieszkalnego przez organ jest weryfikacja, czy lokal mieszkalny jest przeznaczony na potrzeby mieszkaniowe pracowników spółki będącej najemcą lokalu. Jeśli zatem podmiot nieprowadzący działalności gospodarczej wynajmuje lokal na potrzeby mieszkaniowe swoich pracowników, to najem będzie korzystał ze zwolnienia. Powołując się na wskazaną Interpretację, dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w Interpretacji z dnia 19 grudnia 2011 r.³⁵ wyraźnie już określił, że cel mieszkaniowy będzie realizowany w sytuacji, gdy lokal będzie przeznaczony na potrzeby mieszkaniowe pracowników podmiotu wynajmującego ten lokal. Taki sam pogląd powieli dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

³² Więcej: G. Tomala, *Czy okazjonalny najem lokali podlega opodatkowaniu VAT?*, [w:] W. Maruchin, K. Modzelewski, G. Tomala, *Nowy leksykon VAT 2013/2014*, Gdańsk 2013.

³³ Interpretacja indywidualna z dnia 7 listopada 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak IPPP3/443-1092/11-2/KT, www.moffnet.gov.pl.

³⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 29 kwietnia 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak IPPP3/443-173/11-2/JF, www.moffnet.gov.pl. Wydaje się, że również NSA w powoływanym już wyroku z dnia 3 września 2013 r., I FSK 1012/12, Lex, 2014, sugeruje taki kierunek dalszych interpretacji prawa podatkowego w tym zakresie. W uzasadnieniu tego wyroku czytamy, że w spornym przypadku wynajem lokalu na rzecz podmiotu gospodarczego (osoby prawnej) nie jest dokonywany na cele mieszkaniowe, lecz na cele prowadzonej przez ten podmiot działalności gospodarczej. Wynajem ten nie służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, np. pracowników najmującego podmiotu, lecz prowadzeniu działalności gospodarczej z wykorzystaniem tego lokalu.

³⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 19 grudnia 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak ILPP1/443-1242/11-6/BD, www.moffnet.gov.pl.

w interpretacji z dnia 2 grudnia 2011 r.³⁶, dodając jednak, jako istotną przesłankę zwolnienia, zakaz dokonywania podnajmu lokalu. Ponadto organ podkreślił, iż możliwość zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o podatku od towarów i usług nie jest uzależniona od rodzaju czy formy prawnej usługodawcy, jak też usługobiorcy.

W świetle powołanych interpretacji indywidualnych należałoby przyjąć, że cel mieszkalny nie musi mieć bezwzględnie charakteru bezpośredniego, lecz związany jest z zamiarem stałego pobytu faktycznego użytkownika lokalu mieszkalnego (pracownika). W konsekwencji, jeśli lokal jest wynajmowany podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą, należałoby zbadać po pierwsze, czy lokal ma służyć potrzebom mieszkaniowym pracownika tego podmiotu. Jeśli tak, na kolejnym etapie konieczne jest ustalenie, czy chodzi o zamiar stałego pobytu (zwolnienie z VAT), czy też pobyt turystyczny bądź biznesowy (stawka obniżona 8-procentowa VAT).

Z przedstawionych interpretacji wynika, że brakuje celu mieszkalnego najmu pomiędzy właścicielem lokalu (wynajmującym) a podmiotem wykorzystującym lokal mieszkalny na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej (najemcą). W takim przypadku można mówić o celu wyłącznie gospodarczym, który nie może korzystać ze zwolnienia. Sytuacja komplikuje się, gdy nie mamy do czynienia z tzw. prostym najmem (umowa najmu z klauzulą zakazującą podnajmu). Już w przypadku wynajmu lokalu mieszkalnego spółce, która wykorzystuje lokal na potrzeby mieszkaniowe swojego pracownika, konieczne *de facto* staje się badanie intencji nie tylko samego najemcy, lecz również poniekąd osoby fizycznej, która korzystać będzie z lokalu (pomimo braku formalnego stosunku podnajmu). W przypadku klasycznego podnajmu lokalu mieszkalnego występują zatem przynajmniej dwa stosunki prawne: tj. pomiędzy właścicielem lokalu (wynajmującym) a jego najemcą, a także pomiędzy najemcą lokalu i jego podnajemcą. Z tym zastrzeżeniem, że liczba stosunków prawnych pomiędzy najemcą a podnajemcą będzie mogła ulegać dalszym multiplikacjom.

W wydanych w 2012 r. interpretacjach indywidualnych³⁷ stwierdza się, że realizacja celu wynajmu następuje przez wykorzystanie lokalu przez najemcę. Tym samym zasadniczą kwestią dla opodatkowania czy zwolnienia z podatku świadczonej usługi pozostaje cel realizowany przez osobę bezpośrednio uczestniczącą w świadczeniu tej usługi. Przykładowo, w Interpretacji indywidualnej z dnia 31 maja 2012 r.³⁸ dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wskazuje,

³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 grudnia 2011 r., znak IPPP3/443-1234/11-2/JK, Lex, 2014.

³⁷ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2012 r., znak IPPP2/443-212/12-4/MM, www.moffnet.gov.pl oraz Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22 lutego 2012 r., znak IPTPP4/443-76/11-5/OS, www.moffnet.gov.pl.

³⁸ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 31 maja 2012 r., znak ILPP2/443-339/12-2/MN, www.moffnet.gov.pl, tak samo: Interpretacja indywidualna dyrektora

że „w przypadku kiedy najemcą jest osoba fizyczna, osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej prowadząca działalność gospodarczą, wykorzystująca lokale mieszkalne w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (podnajem lokali dotychczasowym najemcom), cel zawsze będzie finansowy (gospodarczy)”. Ponadto organ objaśnia, że cel realizowany przez ostatecznego konsumenta, który podnajmuje lokal, nie ma wpływu na opodatkowanie usługi najmu świadczonej przez wynajmującego na rzecz najemcy podnajmującego tenże lokal. Natomiast ma bezpośredni wpływ na sposób opodatkowania usługi świadczonej przez najemcę na rzecz konsumenta. W ocenie organu „cel każdego stosunku prawnego powinien być analizowany w oderwaniu od celów realizowanych przez pozostałe podmioty nie będące stroną danego stosunku prawnego”.

Odmienne tę kwestię rozpatrzył minister finansów, dokonując w dniu 3 lipca 2014 r.³⁹ zmiany Interpretacji indywidualnej z dnia 5 września 2011 r. wydanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Spółka z o.o. w czerwcu 2011 r. zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej zwolnienia z podatku VAT wynajmu lokali mieszkalnych. Przedmiotem działalności Spółki jest wynajmowanie apartamentów mieszkalnych, które wynajmuje ona od osób fizycznych bądź prawnych prowadzących lub nie działalność gospodarczą. Spółka w dalszej kolejności wynajmuje wskazane lokale mieszkaniowe osobom fizycznym na potrzeby mieszkaniowe oraz planuje wynająć te lokale na przykład innej spółce, która prowadzi profesjonalną działalność w zakresie wynajmu nieruchomości na cele podnajmu tych lokali w celach mieszkaniowych. W każdej sytuacji występują zatem przynajmniej dwa stosunki: właściciel — najemca, najemca — podnajemca, a także w pewnych przypadkach również podnajemca — dalszy podnajemca, z tym zastrzeżeniem, że ostatni podmiot w każdym z łańcuchów wykorzystuje lokal na cele mieszkalne. Analogicznie do przypadku wcześniej powoływanych interpretacji indywidualnych dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że wynajem lokalu na rzecz osoby prawnej (bądź fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą), która będzie świadczyć usługę wynajmu tego lokalu na cele mieszkaniowe w ramach własnej działalności gospodarczej — co do zasady — nie może być dokonywany na cele mieszkaniowe. Podmiot ten bowiem nie ma na celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych w wynajętym od wnioskodawcy lokalu, lecz wykorzystanie go do prowadzenia działalności gospodarczej (cel finansowy, gospodarczy). W ocenie ministra finansów interpretacja dokonana przez dyrektora Izby Skarbowej była nieprawidłowa. Zgodnie z przedstawionym przez ministra finansów stanowiskiem „usługa najmu nieruchomości

Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 września 2011 r., znak IPPP1-443-943/11-2/JL, www.moffnet.gov.pl.

³⁹ Zmiana Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 września 2011 r., znak IPPP1-443-943/11-2/JL wydana przez Ministra Finansów w dniu 3 lipca 2014 r., znak PT8/033/124/440/12/WCX/14/RD-61110, www.moffnet.gov.pl.

korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek co do podmiotu, przedmiotu i celu takiej umowy”. „Podatnik podatku VAT jest zatem uprawniony do skorzystania z przewidzianego w tym przepisie zwolnienia, jeśli umowa najmu w swojej treści zawiera między innymi postanowienie, z których w sposób nie budzący wątpliwości wynika, że dotyczy ona lokalu mieszkalnego i lokal ten może być wykorzystywany przez najemcę tylko w celach mieszkaniowych. Powyższe dotyczy zarówno umów najmu zawieranych pomiędzy wynajmującym a najemcą, jak również umów zawieranych z podmiotem trzecim, tj. w relacji wynajmujący — najemca — podnajemca”. Konkludując, można uznać, że cel gospodarczy i cel mieszkalny współistnieją w ramach opisanego stosunku prawnego. Cel mieszkalny jednak — jako ukierunkowany na ochronę interesów najemców — będzie miał znaczenie dominujące i w konsekwencji będzie uzasadniał zwolnienie świadczonej usługi z podatku VAT.

Niezależnie od wydanej przez ministra finansów interpretacji organy podatkowe nadal podtrzymują poprzednio przyjętą linię interpretacyjną i zawężają zakres zwolnień z podatku VAT. W Interpretacji indywidualnej z dnia 6 sierpnia 2014 r.⁴⁰ dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, choć nie neguje, że lokale mieszkalne zostaną ostatecznie przeznaczone na cele mieszkaniowe, odmawia gminie, która niejako będzie pośredniczyć w wynajmie lokali, prawa do zastosowania zwolnienia z podatku VAT. Zgodnie z interpretacją gmina, jako taka, nie ma potrzeb mieszkaniowych, co powoduje, że wynajem lokalu na rzecz gminy dokonywany jest zawsze na cele gospodarcze. Zwolnienie od podatku przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy o VAT, w ocenie organu, „stanowi wyjątek od zasady określonej w art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 tej Ustawy”, jaką jest opodatkowanie sprzedaży 23-procentową stawką podatku. „W związku z tym powinno być interpretowane ściśle, przede wszystkim zgodnie z literalnym brzmieniem wprowadzających je przepisów (np. wyrok NSA z dnia 12 czerwca 1992 r., sygn. SA/Po 596/92)”. W żadnym razie, jak wskazuje organ, „nie powinno ono być interpretowane w sposób prowadzący do rozszerzenia zakresu zastosowania zwolnienia”. W konsekwencji, usługi w zakresie wynajmowania mieszkań gminie z prawem ich podnajmowania przez gminę nie korzystają ze zwolnienia z podatku VAT.

Podsumowanie

Przedstawione interpretacje podatkowe, orzecznictwo oraz stanowisko doktryny wskazują na potrzebę ujednolicenia wykładni przepisów, ewentualnie samej regulacji Ustawy o VAT w zakresie opodatkowania najmu lokali mieszkalnych.

⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 sierpnia 2014 r., znak ILPP1/443-374/14-2/JSK, www.moffnet.gov.pl.

Pomimo że transpozycja Dyrektywy 2006/112/WE, w odniesieniu do zwolnień z podatku VAT, została dokonana w sposób co do zasady prawidłowy, tekst Ustawy o podatku od towarów i usług budzi liczne wątpliwości interpretacyjne. Wątpliwości te są mnożone w wyniku aktywności orzeczniczej TSUE. Ponadto „aktualizacja” przepisów dokonywana przez sądy i organy administracji wydaje się nie uwzględniać w sposób należyty istniejącego kontekstu społeczno-ekonomicznego. W przypadku tzw. najmu wielostopniowego, w ramach którego najemcą i jednocześnie wynajmującym (na rzecz podnajemcy) jest podmiot, który z najmu lokali uczynił przedmiot swojej działalności, mamy zatem do czynienia z interpretacyjnym chaosem. W konsekwencji podatnik nie jest w stanie przewidzieć wysokości należnego zobowiązania podatkowego, a zatem narażony jest na ujemne skutki obowiązujących uregulowań.

Uznanie za prawidłowe stanowiska, zgodnie z którym dla zwolnienia z podatku VAT istotne jest wyłącznie występowanie celu mieszkalnego po stronie ostatecznego najemcy (faktyczny użytkownik lokalu), może prowadzić do pewnego rodzaju absurdu. Zgodnie z tym rozwiązaniem pierwszy wynajmujący (najczęściej właściciel lokalu) musiałby każdorazowo badać, jaki jest cel najmu u ostatniego podnajemcy — nawet w sytuacji kilku stosunków podnajmu w ramach najmu jednego lokalu mieszkalnego. Drugi model, powoływany w przeważającej liczbie interpretacji indywidualnych, zgodnie z którym badany jest wyłącznie cel najmu pomiędzy stronami danego stosunku prawnego (umowy najmu) bez wpływu na cel ostatecznego podnajemcy, jest niewątpliwie dużo prostszy w zastosowaniu. Wydaje się jednak, że w tym modelu nie zapewnia się pełnej efektywności regulacji dotyczącej zwolnień. Stosunek między najemcą a podnajemcą będzie wprowadzie objęty zwolnieniem, lecz finalny czynsz najmu niewątpliwie skalkulowany zostanie tak, aby wcześniejszy najemca (najemcy) mogli zrekompensować sobie zapłacony podatek.

Niezależnie od preferowanego modelu regulacji zwolnień komercyjnego najmu lokali mieszkalnych z podatku VAT zarówno organy podatkowe, jak i sądy powinny przyjąć jednolite stanowisko, które pozwoli na zlikwidowanie istniejącego stanu niepewności prawnej, a zatem zwiększenie przewidywalności i skuteczności gospodarczej tej nowo powstałej instytucji.

Bibliografia

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Bącal M., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013.
- Bącal M., Dominik D., Milicz M., *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2010.
- Bielska-Brodziak A., *Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe — charakterystyka ogólna*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000.

- Goettel M. (red.), Lemonnier M., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Machnikowski M., *System prawa prywatnego*, t. 6, Warszawa 2014.
- Prokop D., Majerowski S., [w:] D. Prokop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Schulyok F., *The ECJ's interpretation of VAT exemptions*, „International VAT Monitor”, lipiec/sierpień 2010.
- Tedy M., *Opodatkowanie rynku nieruchomości*, Warszawa 2013.
- Tomala G., *Czy okazjonalny najem lokali podlega opodatkowaniu VAT?*, [w:] W. Maruchin, K. Modzelewski, G. Tomala, *Nowy leksykon VAT 2013/2014*, Gdańsk 2013.

Commercial lease of residential premises and VAT exemption

Summary

The tax interpretations, judicial decisions as well as the view of doctrine presented in this paper demonstrate a need to harmonize the interpretation of regulations, or even directly the Act on the goods and services tax, in the scope of commercial lease of residential premises taxation. Although the transposition of Directive 2006/112/EC to the Polish law, as regards the VAT exemptions, was made in principle properly, the text of the Act on tax on goods and services raises many concerns as to the interpretation. These concerns are multiplied as a result of judicial activity of the Court of Justice of the European Union. Furthermore the “update” of the regulations made by courts as well as administrative authorities does not seem to duly take into account the existing socio-economic context. In case of the so-called multistage lease, in which the lessor and the lessee (in favor of further lessee) is an entity, which professionally conducts business activity in the scope of lease, we have today to deal with interpretative chaos. In consequence, the taxpayer is not able to predict the amount of due tax obligation, and therefore is exposed to the negative effects of current legislation.

Adopting the position, according to which VAT exemption applies always when there is a housing purpose of the lease on the part of the final lessee (current user of the premises), may lead to some kind of absurdity. According to this model the first lessor (usually the owner of the premises) would have to examine the purpose of the lease of the last sub-lessee each time — even if the sublease relationships, regarding the lease of one apartment, were several. The second model, cited in the majority of individual interpretations, stating that only the purpose of the lease between the lessor and the lessee has to be examined, regardless the influence for the purpose of the final sub-lessee, is much simpler to adopt in practice. It seems, however, that this model does not provide the full effectiveness of the regulation concerning the exemptions. The relationship between the lessee and sub-lessee will indeed continue to benefit from the exemption, but the final rent undoubtedly will be calculated so that the lessee (lessees) could compensate the tax paid earlier.

Irrespective of preferred model of regulation concerning VAT exemption of commercial lease of residential premises, the tax authorities as well as courts should adopt a common position, which will allow to eliminate the existing legal uncertainty, and therefore increase the predictability and economic efficiency of the newly formed institution.