

Wolnostojący garaż nie wyklucza preferencji

VAT | Przepisy zezwalają na stosowanie preferencyjnej stawki podatku do czynności dotyczących budownictwa mieszkaniowego. W praktyce jest jednak wiele wątpliwości, które obiekty lub w jakiej części można zaliczyć do tej kategorii.

Maciej Jurczyga

Podpisaliśmy umowę dotyczącą budowy domu jednorodzinnego z wolnostojącym garażem. Łączna powierzchnia domu oraz garażu nie przekracza 300 m². Czy wykonaną usługę budowlaną będziemy mogli potraktować jako świadczenie kompleksowe i opodatkować stawką 8 proc.? Czy może należy wyodrębnić kwotę przychodu dotyczącą budowy garażu, którą należałoby opodatkować stawką 23 proc.? – pyta czytelnik

Na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, obniżoną stawkę VAT 8 proc. stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części, zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (dalej: PKOB) w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. Jednak do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się, według art. 41 ust. 12b ustawy o VAT:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²,
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Nie ma definicji

W ustawie o VAT nie zdefiniowano pojęcia lokali mieszkalnych ani lokali użytkowych. W PKOB stwierdzono natomiast, że budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej

wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem. Patrząc w ten sposób na wolnostojący garaż, z pewnością nie jest on obiektem budownictwa mieszkaniowego, gdyż w ogóle nie jest wykorzystywany na cele mieszkalne.

Kompleks budynków na jednej działce

Z drugiej jednak strony, PKOB wskazuje, że w niektórych przypadkach jednostkę klasyfikacyjną stanowi nieruchomości rozpatrywana jako kompleks obiektów budowlanych. Taką klasyfikację praktykuje się w szczególności w odniesieniu do kompleksu budynków w ramach jednej nieruchomości gruntowej. O zakwalifikowaniu do właściwej kategorii decyduje wtedy przeważająca funkcja takiego kompleksu.

Przykład

W przypadku domu jednorodzinnego z osobnym garażem z pewnością przeważającą funkcją będzie funkcja mieszkalna, zatem cały kompleks należy zakwalifikować jako obiekt budownictwa mieszkaniowego. Żadnej z jego części nie można uznać za lokal użytkowy.

Koniec przykładu

Można również posługiwać się uregulowaniami ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (DzU z 2000 r. nr 80, poz. 903 ze zm.), która rozstrzyga zasady ustanawiania odrębnej własności samodzielnych lokali mieszkalnych. Zgodnie z jej art. 2 ust. 2, samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Natomiast na mocy art. 2 ust. 4 tejże ustawy, do lokalu mogą przynależeć jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności:

- piwnica,
- strych,
- komórka,
- garaż.

Miejsce postojowe w podziemiu

Aktualnie przyjęło się, że sprzedaż lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną

nieruchomość (odrębna księga wieczysta) wraz z garażem (lub miejscem postojowym) położonym w podziemiu budynku, ale także poza budynkiem mieszkalnym, ale w granicach nieruchomości gruntowej, w której wyodrębniono dany lokal mieszkalny traktowana jest jako jedno świadczenie i opodatkowana według stawki właściwej dla lokalu mieszkalnego. Przykładowo można w tym zakresie wskazać na **wyrok NSA z 23 marca 2010 r. (I FSK 299/09)**, **wyrok NSA z 17 czerwca 2010 r. (I FSK 967/09)** oraz **wyrok NSA z 3 listopada 2010 r. (I FSK 1931/09)**.

Mając na uwadze powyższe, trudno przyjmować aby w analogicznej sytuacji, gdy sprzedawany jest budynek mieszkalny (dom) wraz z garażem stojącym w granicach tej samej nieruchomości gruntowej miałyby zastosowanie inne zasady. Dodatkowo, co do zasady jedna dostawa towarów powinna podlegać jednej stawce podatku VAT, nawet wówczas, gdy składa się ona z wielu składników. Nie można sztucznie dzielić przedmiotu sprzedaży, tylko ze względu na różnice w sposobie opodatkowania poszczególnych elementów transakcji. Mówi o tym szereg orzeczeń sądów krajowych jak również ETS: **wyrok NSA z 22 czerwca 2005 r. (I FSK 103/05)**, **wyrok NSA z 5 lipca 2006 r. (I FSK 945/05)**, **wyrok NSA z 25 stycznia 2011 r. (I FSK 128/10)** oraz **wyrok ETS z 25 lutego 1999 r. (C-349/96)** i **wyrok ETS z 27 października 2005 r. (C-41/04)**.

Wyłączenia

Nie można jednak pomijać kontekstu prawnego dotyczącego określonej sytuacji, w szczególności gdy mamy do czynienia z preferencją w postaci obniżonej stawki opodatkowania. Istnieją bowiem orzeczenia, zgodnie z którymi jeżeli obniżona stawka VAT może być stosowana pod pewnymi warunkami i w odniesieniu do określonych towarów (usług), to towarzyszące tej dostawie inne jej składniki niekoniecznie muszą podlegać takiej preferencji.

Potwierdził to **ETS w wyroku z 6 lipca 2006 r. (C-251/05)**, w którym stwierdził, że możliwe jest oddzielne opodatkowanie określonych składników jednej dostawy, obejmującej towar główny objęty preferencją podatkową oraz towary niepodlegające tej preferencji, jeżeli z przepisów wyraźnie wynika taka ewentualność i taka konieczność. W takiej sytuacji objęcie całości dostawy stawką preferencyjną stanowiłoby poszerzenie jej zakresu i skutkowało objęciem preferencją towarów (usług), dla których nie była ona przewidziana. ETS podkreślił, że zastosowanie preferencji byłoby w takich wypadkach sprzeczne z literalnym brzmieniem i celem

przepisu, który ją wprowadza. Zakres przewidzianego w danym przepisie odstępstwa od ogólnych zasad opodatkowania musi bowiem zostać ograniczony wyłącznie do tego, co wyraźnie w nim zapisano. Przepisy ustanawiające odstępstwa nie mogą bowiem podlegać wykładni rozszerzającej.

Czy to część składowa

Powyższe spostrzeżenia z pewnością miałyby zastosowanie w specyficznej sytuacji, gdy dom i garaż byłyby odrębnymi nieruchomościami lub odrębnymi częściami jednej nieruchomości, sprzedawanymi w ramach jednej transakcji, ale jako osobne elementy. Szczególnie, że w przypadku sprzedaży takiego obiektu, w umowie z pewnością wymienionoby poszczególne składniki. Poza tym, ETS w przytoczonym wyroku wskazał, że stawka preferencyjna nie dotyczy części składowej, a garaż jest w takim przypadku ewidentną częścią składową nieruchomości. Przypomnijmy bowiem, że zgodnie z art. 47 kodeksu cywilnego, częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Część składowa rzeczy nie może być również odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

Pośrednim potwierdzeniem, że w takiej sytuacji nie mamy do czynienia z obiektem budownictwa mieszkaniowego jest stanowisko organów podatkowych, która nakazują opodatkowanie usług wykonywanych w takich budynkach stawką podstawową. Przykładem może tu być **interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 24 lutego 2012 r. (IBPP2/443-141/12/UH)**, w której potwierdzono, że przy usłudze montażu bram garażowych w ramach budowy garażu wolnostojącego oraz w istniejącym garażu wolnostojącym należy zastosować stawkę VAT 23 proc..

Jest to niezwykle istotne, gdyż dla takich samych usług wykonywanych w garażach umiejscowionych w bryle budynku mieszkalnego jednorodzinnego zastosowanie znajdzie stawka 8 proc.. Mówi o tym m.in. **interpretacja Izby Skarbowej w Łodzi z 19 kwietnia 2012 r. (IPTPP1/443-49/12-5/RG)**, aczkolwiek zastrzega, że chodzi o prace wykonywane w ramach całego zadania inwestycyjnego (co winno wynikać z umowy). Gdyby zaś prace wykonywano na podstawie odrębnej umowy realizowanej w garażu w wybudowanym budynku mieszkalnym, jak również w garażach wolnostojących, zastosowanie powinna mieć podstawowa stawka VAT w wysokości 23 proc..

Inaczej osobny, inaczej w bryle

W tej sytuacji pozostaje argumentować, że ustawodawca powinien precyzyjnie wskazać wyłączenie preferencyjnej stawki, natomiast w ustawie o VAT nie ma definicji pojęcia "lokal użytkowy". Wydaje się również, że w omawianej sytuacji nie mamy do czynienia z dostawą towarów (usług) składającą się z dwóch składników, tylko z jednym towarem w postaci domu mieszkalnego z wolnostojącym garażem. Gdyby było inaczej, to mielibyśmy do czynienia z absurdem w postaci różnicy w opodatkowaniu dostawy budynków z garażem w obrębie jego bryły i budynków z garażem osobnym. W przypadku tych pierwszych nie ma przecież wątpliwości odnośnie do preferencyjnej stawki opodatkowania całości, co potwierdzają organy podatkowe, np. **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 19 sierpnia 2008 r. (IBPP2/443-521/08/ICz)** oraz **w interpretacji z 11 marca 2010 r. (IBPP2/443-1050/12/09/WN)** czy **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 30 lipca 2013 r. (ITPP1/443-465/13/AP)**.

Można także posłużyć się inną analogią, odnoszącą się do garaży (miejsc postojowych) w wielorodzinnym budynku mieszkalnym. Takie "pomieszczenia przynależne" niekoniecznie muszą być częścią składową poszczególnych lokali mieszkalnych. Mogą bowiem posiadać oddzielną księgę wieczystą, bądź też być wyodrębnione jako samodzielny lokal użytkowy, dzięki czemu mogą być przedmiotem odrębnego prawa i bardzo często są sprzedawane jako odrębny towar. W takiej sytuacji z pewnością nie przysługuje ich dostawie preferencyjna stawka 8 proc.. Potwierdzają to m.in. **wyroki NSA: z 11 maja 2010 r. (I FSK 724/09)** oraz **z 6 grudnia 2012r. (I FSK 156/12)**.

Jednak w przypadku domu jednorodzinnego z osobnym garażem oba budynki stoją na jednej działce, często na wspólnej płycie fundamentowej i stanowią nierozzerwalną użytkową całość, tak samo jak w sytuacji, gdy garaż znajduje się w bryle budynku. Taki garaż zazwyczaj nie może być przedmiotem odrębnego prawa, gdyż wymagałoby to podziału działki, którą dzieli z budynkiem mieszkalnym, co w wielu sytuacjach będzie fizycznie i prawnie niemożliwe.

Co może być przedmiotem obrotu

Okoliczności te zdają się dostrzegać sądy administracyjne, czego przykładem może być **wyrok WSA w Warszawie z 17 stycznia 2012 r. (III SA/Wa 1174/11)**. Sąd zauważył, że w związku z postanowieniami ustawy o własności lokali budynki lub ich części mogą stać się samodzielnym przedmiotem dostawy, jeżeli stanowią

odrębny od gruntu przedmiot własności. W konsekwencji, niewyodrębnione części budynków oraz budynki nieobjęte przepisami tej ustawy nie mogą być samodzielny przedmiotem obrotu w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, a co za tym idzie nie mogą być towarem w rozumieniu ustawy o VAT. Zatem transakcję sprzedaży posadowionego na działce gruntu budynku mieszkalnego jednorodzinnego, wraz z garażem stanowiącym odrębny budynek (w odniesieniu do którego nie zostało ustanowione prawo odrębnej własności lokalu o charakterze niemieszkalnym) i infrastrukturą towarzyszącą, należy traktować jako transakcję kompleksową, z której nie można wyłączyć tych elementów, które wprawdzie same w sobie dostawy budynku mieszkalnego nie stanowią, lecz z dostawą związane są w taki sposób, że można mówić o czynności kompleksowej. Z tego powodu nie jest możliwe podzielenie takiej dostawy na dostawy poszczególnych rzeczy takich jak budynek mieszkalny, garaż, czy też poszczególne elementy infrastruktury towarzyszącej.

Wniosek

Zasadne jest, aby w przypadku usługi budowlanej obejmującej budowę domu mieszkalnego z osobnym garażem znajdujących się na jednej działce całość świadczenia objąć preferencyjną stawką VAT.

koniec wniosku

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych i biegłym rewidentem