

Różne oblicza powierzchni użytkowej

VAT | Firmy budowlane i remontowe mogą płacić niższy podatek, jeśli ich usługi dotyczą budownictwa mieszkaniowego, do którego zaliczają się lokale lub domy o określonym metrażu. Organy nie mogą się zdecydować, jak go liczyć.

Maciej Jurczyga

Czy do limitu metrażu powierzchni uprawniającego do zastosowania stawki 8 proc. wlicza się powierzchnię takich pomieszczeń jak piwnica albo garaż? – pyta czytelnik

Ustawa o VAT zezwala na stosowanie preferencyjnej stawki tego podatku w stosunku do czynności dotyczących tzw. budownictwa mieszkaniowego. Chodzi tutaj nie tylko o sprzedaż nieruchomości mieszkalnych, ale także ich budowę czy remont. Ustawodawca uzależnia stosowanie obniżonej stawki od rozmiaru powierzchni użytkowej powyższych, nie wskazując jednak jak ją mierzyć.

Kiedy 8 proc.?

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 patrz ramka.

Ramka

Społeczny program mieszkaniowy z ograniczeniami

Budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, to:

- obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz
- lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także
- obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych.

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się jednak, według art. 41 ust. 12b ustawy o VAT:

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

Koniec ramki

W związku ze wskazanymi w ramce limitami powierzchni dla budownictwa mieszkaniowego, w art. 41 ust. 12c ustawy o VAT stwierdzono, że w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej te limity, stawkę 8 proc. stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (w pozostałym zakresie stosuje się stawkę podstawową 23 proc.).

Liczba

300 m²

Tyle wynosi powierzchnia domu jednorodzinnego, która decyduje o zaliczeniu go do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym

Koniec liczby

Liczba

150 m²

Tyle wynosi powierzchnia mieszkania, które może być zaliczone do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym

Definicje z różnych źródeł

Niestety, ani ustawa o VAT ani żaden z aktów wykonawczych dotyczących tego podatku nie definiują pojęcia "powierzchnia użytkowa". Przepisy o VAT nie odsyłają również do żadnej innej regulacji w tym zakresie. Brak tego wskazania albo odesłania powoduje, że nie wiadomo w jaki sposób ustalać powierzchnię całkowitą budynków mieszkalnych jednorodzinnych oraz lokali mieszkalnych dla celów ustalenia możliwości stosowania obniżonej stawki VAT. Nie zmienia to faktu, że pojęcie "powierzchnia użytkowa" ma swoje definicje stworzone dla innych celów.

1. I tak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (art. 1a pkt 5) stwierdzono, że za powierzchnię użytkową budynku uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz części

kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50 proc., a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się, o czym stanowi art. 4 ust. 2 wskazanej ustawy.

2. W analogiczny sposób zdefiniowano powierzchnię użytkową w art. 16 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z tym przepisem, za powierzchnię użytkową budynku (lokalu) uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian pomieszczeń na wszystkich kondygnacjach (podziemnych i naziemnych, z wyjątkiem powierzchni piwnic i klatek schodowych oraz szybów dźwigów). Także w tym przypadku powierzchnie pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50 proc., a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m - powierzchnię tę pomija się (art. 16 ust. 5 ww. ustawy). Dodatkowo, w art. 2 ust. 2 omawianej ustawy wskazano sposób obmiaru powierzchni użytkowej lokalu, odsyłając między innymi do Polskiej Normy odpowiedniej do określania i obliczania wskaźników powierzchniowych i kubaturowych w budownictwie.

3. Z kolei w art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego powierzchnię użytkową uznaje się powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnemu i gospodarczemu potrzebom lokatora, bez względu na ich przeznaczenie i sposób używania; za powierzchnię użytkową lokalu nie uważa się powierzchni balkonów, tarasów i loggii, antresoli, szaf i schowków w ścianach, pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych do przechowywania opału.

Którą stosować

Organy podatkowe w przeważającej większości skłaniają się ku ustaleniu powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych jednorodzinnych oraz lokali mieszkalnych na podstawie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (DzU nr 12, poz. 1316 ze zm.; dalej: PKOB). Przykładowo, **Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 17 marca 2011 (IPPP1-443-1324/10-2/ISZ)** odmówiła wnioskodawcy możliwości stosowania zasad zawartych w Polskiej Normie PN-70/B-02365 „Powierzchnia budynków. Podział, określenia i zasady obmiaru”, gdyż charakter jej stosowania jest dobrowolny. Zdaniem izby, z uwagi na to, że ustawa o VAT odwołuje się do tej klasyfikacji definiując pojęcia obiektu budownictwa mieszkaniowego oraz budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, zasadnym będzie odwołanie się do niej również w zakresie powierzchni użytkowej.

Analogicznie stwierdziły **Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 2 grudnia 2008 r. (ILPP2/443-810/08-2/MR)** oraz **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 26 stycznia 2010 r. (IBPP4/443-1535/09/AZ)**.

Z kolei podatnicy stoją na stanowisku, że PKOB nie jest jedyną właściwą podstawą ustalania powierzchni użytkowej. Twierdzą m.in., że są uprawnieni do stosowania definicji i sposobu obliczania powierzchni wskazanej w Normie PN-70/B-02365 "Powierzchnia budynków. Podział, określenia i zasady obmiaru", gdyż pojęcie to należy do terminologii specjalistycznej w dziedzinie budownictwa. Pogląd ten potwierdził **NSA w wyroku z 8 maja 2013 (I FSK 888/12)**, wskazując przy tym, że przy wyborze właściwej definicji należy mieć na względzie jej uniwersalność. Ustawodawca nie wskazał, jak mierzyć powierzchnię użytkową, zatem wybór sposobu pomiaru pozostaje w gestii podatników, aczkolwiek zasady przyjęte do ustalania powierzchni użytkowej powinny odnosić się zarówno do budynków jak i lokali mieszkalnych. Tymczasem definicja powierzchni użytkowej zawarta w PKOB odnosi się wyłącznie do budynków.

Podobny pogląd wyraził **NSA w wyroku z 23 maja 2013 r. (I FSK 953/12)**. Podkreślił w nim, że w sytuacji gdy ustawodawca nie zdefiniował pojęcia "powierzchnia użytkowa" to tym samym wybór stosowanej definicji powierzchni użytkowej dla potrzeb realizowania tego przepisu pozostawiono w gestii podatników, którzy w takiej sytuacji mogą posłużyć się każdą normatywnie określoną metodą ustalenia takiej powierzchni. W szczególności mogą zastosować normy stosowane w budownictwie, o ile będą one adekwatne do rodzaju obiektu, dla którego mają być zastosowane, nawet wówczas, gdy nie są one obligatoryjne.

Okazuje się jednak, że dwa identyczne i wydane w krótkim okresie czasu wyroki NSA nie wyjaśniają wątpliwości w tym zakresie. **Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 9 września 2013 r. (IPPP1/443-1321/10/13-5/S/EK)** nadal twierdzi, że przy określaniu powierzchni użytkowej na potrzeby ustawy o VAT należy stosować jedną określoną definicję powierzchni użytkowej. Tym razem wskazanie pada na definicję zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż jest ona najbardziej zbliżona znaczeniowo do pojęcia „powierzchni użytkowej” użytej w ustawie o VAT.

Co uwzględnić

Rozważania dotyczące właściwej podstawy do obliczania powierzchni użytkowej są o tyle istotne, że w szczególnych przypadkach wymienione metody mogą decydować o stawce VAT. Będzie tak, gdy na podstawie określonej definicji dane pomieszczenie wejdzie lub nie wejdzie do obmiaru powierzchni użytkowej.

W PKOB postanowiono, że całkowita powierzchnia użytkowa budynku obejmuje całą

powierzchnię budynku z wyjątkiem:

- powierzchni elementów budowlanych m.in. podpór, kolumn, filarów, szybów, kominów,
- powierzchni zajmowanych przez pomieszczenia techniczne instalacji ogólnobudowlanych,
- powierzchni komunikacji, np. klatki schodowe, dźwigi, przenośniki.

Definicja ta nie wyszczególnia elementów zaliczanych do powierzchni użytkowej a jedynie wymienia te, które nie powinny być brane pod uwagę. Stąd też należy uznać, że wszystkie inne części i pomieszczenia budynku czy lokalu tworzą jego powierzchnię użytkową. Na te kwestie zwróciła uwagę **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 21 maja 2008 r. (IBPP1/443-4420/08/AZ)** wyjaśniając, że część "mieszkaniowa" budynku mieszkalnego obejmuje pomieszczenia mieszkalne (kuchnie, pokoje wypoczynkowe, sypialnie), pomieszczenia pomocnicze, piwnice oraz pomieszczenia ogólnego użytkowania (np. wózkarnie, suszarnie). Podobnie twierdzi **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 6 maja 2011 r. (ITPP1/443-163/11/KM)**.

Strych, komórka...

Z kolei w innej **interpretacji, z 3 lutego 2011 r. (IBPP3/443-829/10/BWo)**, **Izba Skarbowa w Katowicach** stwierdziła, że całkowita powierzchnia użytkowa budynku mieszkalnego jednorodzinnego obejmuje powierzchnię budynku rozumianą jako powierzchnię lokalu mieszkalnego wraz z pomieszczeniami pomocniczymi i przynależnymi znajdującymi się w budynku, a w szczególności powierzchnię pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń (piwnic, strychów, komórek, ogrodów zimowych tj. całkowicie zabudowanych balkonów posiadających ściany i dach) a także powierzchnię balkonów, tarasów i loggii, antresoli, szaf i schowków w ścianach, garaży. W przypadku jednak samodzielnego lokalu mieszkalnego do powierzchni użytkowej nie zalicza się nieruchomości wspólnej, tj. tych części budynku, które nie służą wyłącznie użytkowi właścicieli lokali (np. klatki schodowe, dźwigi, pomieszczenia ogólnego użytkowania, np. wózkarnie, suszarnie).

... i taras

Wątpliwości wzbudza tu zaliczenie do powierzchni użytkowej m.in. tarasów. Dodatkowo zaś, co podkreślają również organy podatkowe, zasady PKOB nie uzależniają powierzchni użytkowej od parametrów technicznych określonych normami technicznymi takimi jak choćby wysokość pomieszczeń. W odniesieniu zaś do garaży, trzeba zaznaczyć, że do

powierzchni użytkowej należałoby zaliczyć tylko te, które znajdują się w budynku mieszkalnym stałego zamieszkania sklasyfikowanym w PKOB w dziale 11.

Do spółki z garażem

Zwraca na to uwagę **Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 1 sierpnia 2011 r. (IPPP3/443-685/11-3/LK)** wyjaśniając, że garaż znajdujący się we wspólnej bryle budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma z nim wspólną powierzchnię użytkową. Podobnie uważa **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 8 stycznia 2013 r. (IBPP2/443-1042/12/AB)** podkreślając, że dodatkowe pomieszczenia znajdujące się we wspólnej bryle budynku (m.in. garaż) mają wspólną powierzchnię użytkową, która jest utożsamiana z powierzchnią użytkową budynku w rozumieniu ustawy o VAT.

Z kolei według wspomnianej już wcześniej Polskiej Normy PN-70/B-02365, do której elementów odsyłają przepisy wspomnianych na początku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o podatku od spadków i darowizn, znaczenia nabiera wysokość pomieszczeń. I tak, po pierwsze - pomiaru dokonuje się w stanie surowym, tzn. bez tynków i okładzin wykonywanych na miejscu, metr nad podłogą. Wnęki w ścianach o powierzchni powyżej 0,1 m² dolicza się do powierzchni mieszkania, natomiast pilastry i inne występy ścienne o powierzchni powyżej 0,1 m² potrąca się z powierzchni pomieszczenia i dolicza do powierzchni konstrukcji. Po drugie zaś, powierzchnię pomieszczenia ze skośnym sufitem o wysokości od 1,40 m do 2,20 m liczy się w 50 proc., zaś poniżej 1,40 m w ogóle nie wlicza się do powierzchni pomieszczenia. Dodatkowo nie bierze się pod uwagę powierzchni zewnętrznych niezamkniętych ze wszystkich stron, a dostępnych z danego pomieszczenia (balkony, loggie, tarasy itp.).

Oświadczenie może nie wystarczyć

Skoro wiemy już co wliczać do powierzchni użytkowej, pozostaje odpowiedź na pytanie skąd czerpać informację o powierzchni budynku lub lokalu. Jest to wyjątkowo istotna kwestia dla przedsiębiorcy wykonującego swoją usługę w takiej nieruchomości, gdyż to to na podatniku ciąży odpowiedzialność w zakresie udowodnienia wystąpienia okoliczności uzasadniających zastosowanie stawki podatku innej niż stawka podstawowa. Podatnik obowiązany jest wykazać, że świadczone przez niego usługi są związane z budownictwem mieszkaniowym oraz, że powierzchnie użytkowe są odpowiednie. Ma to wynikać z materiału dowodowego jakim dysponuje podatnik, ponieważ ustawa o VAT oraz rozporządzenia wydane na jej podstawie nie określają rodzaju i formy właściwych dokumentów.

We wcześniejszych interpretacjach organy podatkowe stały na stanowisku, że nie

wystarczy w tej kwestii oświadczenie nabywcy usługi. **Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacjach z 26 kwietnia 2011 (IPPP1/443-91/11-5/AP) i z 1 sierpnia 2011 r. (IPPP3/443-685/11-3/LK) oraz z 31 października 2012 r. (IPPP1/443-683/12-2/AS)** wyjaśniła, że samo oświadczenie nabywcy usług nie jest dowodem w pełni wiarygodnym. Będzie nim natomiast np.:

- kserokopia dokumentacji budowlanej, na podstawie której można obliczyć powierzchnię użytkową,
- akt notarialny, w którym jest wymieniona powierzchnia mieszkania lub budynku,
- przydział ze spółdzielni z wymienionymi powierzchniami poszczególnych pomieszczeń mieszkalnych.

Z kolei w **interpretacji z 14 stycznia 2013 r. (IPPP3/443-1061/12-2/KT) Izba Skarbowa w Warszawie** wskazała dodatkowo na decyzję określającą wymiar podatku od nieruchomości, z której wynika powierzchnia użytkowa nieruchomości, jako dowód uwiarygadniający prawo do zastosowania obniżonej stawki VAT.

Ten sam organ zmienił jednak zdanie odnośnie do oświadczenia nabywcy w **interpretacji z 31 stycznia 2014 r. (IPPP1/443-683/12/14-5/S/AS)**. Stwierdził w niej, że zgodnie z art. 180 § 1 ordynacji podatkowej za dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W konsekwencji, ponieważ przepisy podatkowe nie narzucają środków dowodowych dla wykazania omawianej okoliczności faktycznej, również oświadczenie klienta o powierzchni użytkowej obiektu można dopuścić jako dowód potwierdzający wielkość powierzchni użytkowej danego obiektu. Jednak na etapie ewentualnego postępowania kontrolnego lub podatkowego dowód ten może podlegać weryfikacji w zakresie zgodności z danymi wynikającymi z dokumentów określających wielkość powierzchni (w postaci np. dokumentacji budowlanej, aktu notarialnego).

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych i biegłym rewidentem