

Status: aktualne

Pismo

z dnia 13 grudnia 2021 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0114-KDIP4-1.4012.660.2021.1.MK

VAT od sporządzenia operatu szacunkowego

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 12 października 2021 r. (data wpływu 13 października 2021 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

* opodatkowania zwrotu kosztów za sporządzenie operatu szacunkowego, dokonanych przez podmioty zainteresowane dostawą nieruchomości, właściwą stawką podatku VAT (pytanie nr 1 i 2 we wniosku) - **jest prawidłowe,**

* momentu powstania obowiązku podatkowego i terminu wystawienia faktury z tytułu kosztów sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Wnioskodawca obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej (pytanie nr 3 we wniosku) - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

13 października 2021 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania zwrotu kosztów za sporządzenie operatu szacunkowego, dokonanych przez podmioty zainteresowane dostawą nieruchomości, właściwą stawką podatku VAT oraz momentu powstania obowiązku podatkowego i terminu wystawienia faktury z tytułu kosztów sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Wnioskodawca obciąża najemców

zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Posiada osobowość prawną oraz pełną zdolność do czynności prawnych.

Zgodnie z ustawą z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 280), od dnia 1 stycznia 2017 r. Gmina prowadzi wspólnie ze swoimi jednostkami organizacyjnymi rozliczenie VAT.

Gmina wykonuje zadania nałożone na nią przepisami prawa, dla realizacji których została powołana, zawarte w ustawie z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1372). Gmina wykonuje zarówno działalność opodatkowaną podatkiem VAT, jak również działalność, która nie podlega regulacji ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.).

Gmina gospodarując posiadanymi składnikami majątkowymi prowadzi m.in. postępowania w zakresie sprzedaży w drodze przetargu nieograniczonego bądź w drodze bezprzetargowej:

- a) nieruchomości niezabudowanych przeznaczonych zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania pod zabudowę oraz w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego objętych decyzją o warunkach zabudowy,
- b) nieruchomości zabudowanych budynkami, budowlami lub ich częściami, w tym lokali komunalnych (mieszkalnych bądź niemieszkalnych).

W toku prowadzonych postępowań dotyczących zbycia zabudowanych (w tym sprzedaż mieszkań) lub niezabudowanych nieruchomości Gmina ponosi ich koszty związane z:

- a) wykonaniem podziału geodezyjnego,
- b) wykonaniem operatu szacunkowego,
- c) pozyskaniem materiałów geodezyjnych,
- d) ewentualnie inne koszty konieczne do przygotowania nieruchomości do zbycia.

Gmina zlecając ww. usługi otrzymuje fakturę VAT lub rachunek, i tak:

- a) z tytułu sporządzenia operatu szacunkowego lub wykonania podziału nieruchomości wykonawcy wystawiają: fakturę VAT ze stawką 23% lub fakturę/rachunek, w sytuacji gdy korzystają ze zwolnienia z podatku VAT, na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług,
- b) z tytułu pozyskania materiałów geodezyjnych - dokumenty opłaty niezbędne do wykonania czynności administracyjnych, związanych z prowadzeniem zasobu oraz jego udostępnieniem, wystawia wykonawca. Opłata ta, w myśl art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie jest odpłatnością za czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

W każdym przypadku, w postępowaniach o zbycie nieruchomości zarówno w drodze bezprzetargowej, jak i przetargowej podmiot zainteresowany zakupem nieruchomości zwraca Gminie poniesione przez nią wyżej wymienione koszty postępowania dotyczącego zbywanej nieruchomości. Zasada zwrotu kosztów przez podmiot zainteresowany zakupem nieruchomości obowiązuje również w postępowaniach o ustanowienie służebności gruntowej czy też służebności przesyłu. Stosowane regulacje dotyczące zwrotu kosztów zostały przyjęte w uchwale nr (...) Rady (...) z (...) 2007 r. w sprawie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi przedmiot własności i przedmiot użytkowania wieczystego Gminy.

Koszty sporządzenia operatu szacunkowego nieruchomości Gmina ponosi we własnym imieniu, w związku z zamiarem sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej bądź przetargowej. Gmina Miejska obciąża podmioty zainteresowane zakupem nieruchomości poniesionymi w powyższym zakresie kosztami, zasadniczo jeszcze przed dokonaniem transakcji sprzedaży nieruchomości. Dotyczy to w szczególności nabywania lokali mieszkalnych przez najemców.

Podmioty zainteresowane zakupem nieruchomości zwracają Gminie poniesione przez nią koszty w postępowaniach, które mogły zakończyć się w następujący sposób:

- a) sprzedażą lub oddaniem w użytkowanie wieczyste nieruchomości niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę, zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu i wówczas dostawa taka opodatkowana jest podatkiem VAT w stawce 23%,
- b) sprzedażą nieruchomości wraz z jednoczesną sprzedażą budynków, budowli lub ich części (w tym lokali mieszkalnych), która korzysta ze zwolnienia bądź opodatkowania podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.) dokonywana przez Gminę sprzedaż lokali mieszkalnych w drodze bezprzetargowej na rzecz najemców jest zwolniona z podatku VAT.

Wszystkie koszty poniesione przez Gminę w postępowaniach o nabycie nieruchomości komunalnych, w przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowych zarówno w drodze przetargowej, jak i bezprzetargowej są zwracane na konto Gminy przez podmioty zainteresowane nabyciem tuż przed zawarciem aktu notarialnego wraz z wpłatą należności odpowiadającej cenie zbywanej nieruchomości. Jedynym przypadkiem odbiegającym od tej zasady jest bezprzetargowa sprzedaż lokali mieszkalnych na rzecz najemców, kiedy to osoby zainteresowane nabyciem lokalu dokonują na podane konto Gminy wpłaty równej wartości sporządzenia operatu szacunkowego określającego wartość lokalu mieszkalnego jeszcze przed rozpoczęciem procedury przygotowania lokalu do sprzedaży. W przypadku bezprzetargowej sprzedaży lokali mieszkalnych na rzecz najemców taka procedura może trwać wiele miesięcy. Zazwyczaj od daty dokonania wpłaty na wykonanie operatu szacunkowego do podpisania przez zainteresowanego najemcę i Gminę tzw. protokołu rokowań, który zawiera wszystkie warunki przyszłej umowy sprzedaży, na które strony wyraziły zgodę mija około pięciu miesięcy, natomiast od wpłaty na wykonanie operatu

szacunkowego do zawarcia aktu notarialnego mija około sześciu miesięcy.

Należy podkreślić, że prawo do rozporządzania nabytym lokalem jak właściciel nabywca uzyskuje w dniu podpisania aktu notarialnego. Staje się wówczas właścicielem lokalu, a także współwłaścicielem części wspólnych budynku i współwłaścicielem działki pod budynkiem, może swobodnie dysponować swoim mieszkaniem, może również obciążać nabyty lokal hipoteką lub innymi ograniczonymi prawami.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, które ponosi Gmina, dokonywanych przez podmioty zainteresowane nabyciem mieszkań komunalnych, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT?
2. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, czy zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej, podlega opodatkowaniu stawką podatku właściwą dla danego rodzaju nieruchomości?
3. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy dla celów VAT i należy wystawić fakturę na koszty sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej, czy:
 - a) w momencie wpłaty kosztów przez stronę zainteresowaną nabyciem nieruchomości,
 - b) w momencie podpisania protokołu rokowań pomiędzy Gminą i potencjalnym nabywcą nieruchomości, który zawiera wszystkie warunki spisania umowy notarialnej sprzedaży nieruchomości (co może nastąpić około pięć miesięcy po dokonaniu wpłaty),
 - c) w momencie podpisania aktu notarialnego sprzedaży lokalu mieszkalnego przez Gminę (co może nastąpić około sześć miesięcy po dokonaniu wpłaty)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Pytanie nr 1

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku VAT, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi

dostawy towarów.

Stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o podatku VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W sytuacji, gdy dochodzi do sprzedaży nieruchomości, koszty które ponosi Gmina z związku ze sprzedażą nieruchomości, należy traktować jako element dostawy. W związku z tym, zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, które ponosi Gmina, dokonywanych przez podmioty zainteresowane nabyciem mieszkań komunalnych, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Pytanie nr 2

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z powyższego wynika, że podstawę opodatkowania stanowi wszystko, co stanowi zapłatę obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi.

Stosownie do art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje:

1. podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
2. koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W związku z tym, że koszty ponoszone na przygotowanie nieruchomości do zbycia tj. podziału geodezyjnego, operatu szacunkowego i materiałów geodezyjnych, są nierozzerwalnie związane ze sprzedażą nieruchomości, a więc nie stanowią odrębnej od dostawy nieruchomości czynności, to zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej, podlega opodatkowaniu stawką podatku właściwą dla danego rodzaju nieruchomości.

Oznacza to, że w sytuacji, gdy sprzedaż nieruchomości podlega zwolnieniu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług, również koszty usług dodatkowych niezbędnych do przygotowania nieruchomości do sprzedaży, którymi następnie obciążani są nabywcy nieruchomości,

podlegają zwolnieniu od podatku VAT.

W sytuacji, gdy sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu stawką podatku właściwą dla danego rodzaju nieruchomości, również koszty usług dodatkowych niezbędnych do przygotowania nieruchomości do sprzedaży, podlegają opodatkowaniu tą samą stawką podatku VAT, co przedmiotowa sprzedaż.

Pytanie nr 3

W związku z tym, że koszty sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokalu mieszkalnego nabywanego w drodze bezprzetargowej, są nierozdzielnie związane ze sprzedażą nieruchomości, a ponadto są kwotami należnymi z tytułu transakcji dostawy nieruchomości, a nie z tytułu odsprzedaży przedmiotowych świadczeń nabywanych przez Gminę od podmiotów trzecich, obowiązek podatkowy w przypadku wymienionych kosztów, powstaje analogicznie jak dla dostawy nieruchomości, czyli w momencie podpisania aktu notarialnego sprzedaży lokalu mieszkalnego przez Gminę.

W zakresie terminu na wystawienie faktury, art. 106i ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, mówi że "fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-9".

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest:

* **prawidłowe** - w zakresie opodatkowania zwrotu kosztów za sporządzenie operatu szacunkowego, dokonanych przez podmioty zainteresowane dostawą nieruchomości, właściwą stawką podatku VAT (pytanie nr 1 i 2 we wniosku),

* **nieprawidłowe** - w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego i terminu wystawienia faktury z tytułu kosztów sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Wnioskodawca obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej (pytanie nr 3 we wniosku).

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy - przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ww. ustawy).

Natomiast, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się - według art. 8 ust. 1 ustawy - każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Jak stanowi przepis art. 8 ust. 2a ustawy, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Należy zauważyć, że czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, może być opodatkowana właściwą stawką podatku, albo może korzystać ze zwolnienia od tego podatku.

Zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez "podatników" w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W myśl art. 15 ust. 2 ustawy, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L z 11 grudnia 2006 r. Nr 347 str. 1 z późn. zm.), zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz, gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

Natomiast zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy - podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W myśl art. 29a ust. 6 ustawy - podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zgodnie z wolą ustawodawcy kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Pojęcie

kwoty należnej (obrotu) z tytułu sprzedaży należy łączyć z pojęciem wynagrodzenia czy zapłaty, które jest sprzedawcy należne z tytułu jego świadczenia na rzecz nabywcy.

Uregulowanie wynikające z art. 29a ustawy, stanowi odpowiednik art. 73 Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Zatem zgodnie z art. 73 Dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Na mocy art. 78 Dyrektywy, do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b, państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe.

Przepis ten wyjaśnia, jakie elementy uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia, stanowiącego podstawę opodatkowania i wymienia przykładowo kilka rodzajów kosztów mieszczących się w pojęciu podstawy opodatkowania. Dotyczy on kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług, które zwiększają łączną kwotę należną z tytułu transakcji. Zgodnie z tą regulacją każdy koszt bezpośrednio związany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, którym dostawca obciążył nabywcę lub klienta, powinien być włączony do podstawy opodatkowania. Zasada włączenia tych świadczeń do podstawy opodatkowania oznacza, że wartości tego typu kosztów, których ciężar przerzucany jest na nabywcę, nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje, jako element świadczenia zasadniczego, z zastosowaniem stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego.

W niniejszej sprawie należy przytoczyć orzeczenie z 25 lutego 1999 r. w sprawie *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise* (C-349/96), Trybunał stwierdził, że "W celu ustalenia, dla celów VAT, czy świadczenie usług obejmujące kilka części składowych, które należy traktować jako jedno świadczenie, czy też jako dwa lub więcej świadczeń wycenianych odrębnie, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę treść przepisu art. 2 (1) VI Dyrektywy, zgodnie z którym każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne oraz fakt, iż świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone, co mogłoby prowadzić do nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatku VAT". Trybunał wskazał, że "pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas, gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej".

Zaznacza się, że co do zasady każda czynność dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinna być traktowana jako odrębna i niezależna, jednak w sytuacji, gdy kilka czynności obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną czynność (usługę lub dostawę), to nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia czynności nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną czynność kompleksową obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład danej czynności - usług lub dostawy - wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Co istotne, aby móc wskazać, że dana czynność jest złożona powinna się ona składać z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na czynność złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu sama w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania czynności zasadniczej. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element czynności kompleksowej wówczas, jeżeli cel czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać bez czynności pomocniczej czynności głównej.

Z opisu sprawy wynika, że Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Gmina gospodarując posiadanymi składnikami majątkowymi prowadzi m.in. postępowania w zakresie sprzedaży w drodze przetargu nieograniczonego bądź w drodze bezprzetargowej:

- a) nieruchomości niezabudowanych przeznaczonych zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania pod zabudowę oraz w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego objętych decyzją o warunkach zabudowy,
- b) nieruchomości zabudowanych budynkami, budowlami lub ich częściami, w tym lokali komunalnych (mieszkalnych bądź niemieszkalnych).

W toku prowadzonych postępowań dotyczących zbycia zabudowanych (w tym sprzedaż mieszkań) lub niezabudowanych nieruchomości Gmina ponosi ich koszty związane z:

- a) wykonaniem podziału geodezyjnego,
- b) wykonaniem operatu szacunkowego,
- c) pozyskaniem materiałów geodezyjnych,
- d) ewentualnie inne koszty konieczne do przygotowania nieruchomości do zbycia.

Gmina zlecając ww. usługi otrzymuje fakturę VAT lub rachunek, i tak:

- a) z tytułu sporządzenia operatu szacunkowego lub wykonania podziału nieruchomości wykonawcy wystawiają: fakturę VAT ze stawką 23% lub fakturę/rachunek, w sytuacji gdy korzystają ze zwolnienia

z podatku VAT, na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług,

b) z tytułu pozyskania materiałów geodezyjnych - dokumenty opłaty niezbędne do wykonania czynności administracyjnych, związanych z prowadzeniem zasobu oraz jego udostępnieniem, wystawia wykonawca. Opłata ta, w myśl art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie jest odpłatnością za czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

W każdym przypadku, w postępowaniach o zbycie nieruchomości zarówno w drodze bezprzetargowej, jak i przetargowej podmiot zainteresowany zakupem nieruchomości zwraca Gminie poniesione przez nią wyżej wymienione koszty postępowania dotyczącego zbywanej nieruchomości. Zasada zwrotu kosztów przez podmiot zainteresowany zakupem nieruchomości obowiązuje również w postępowaniach o ustanowienie służebności gruntowej czy też służebności przesyłu. Stosowane regulacje dotyczące zwrotu kosztów zostały przyjęte w uchwale Rady (...) z (...) 2007 r. w sprawie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi przedmiot własności i przedmiot użytkowania wieczystego Gminy.

Koszty sporządzenia operatu szacunkowego nieruchomości Gmina ponosi we własnym imieniu, w związku z zamiarem sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej bądź przetargowej. Gmina Miejska obciąża podmioty zainteresowane zakupem nieruchomości poniesionymi w powyższym zakresie kosztami, zasadniczo jeszcze przed dokonaniem transakcji sprzedaży nieruchomości. Dotyczy to w szczególności nabywania lokali mieszkalnych przez najemców.

Podmioty zainteresowane zakupem nieruchomości zwracają Gminie poniesione przez nią koszty w postępowaniach, które mogły zakończyć się w następujący sposób:

- a)** sprzedażą lub oddaniem w użytkowanie wieczyste nieruchomości niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę, zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu i wówczas dostawa taka opodatkowana jest podatkiem VAT w stawce 23%,
- b)** sprzedażą nieruchomości wraz z jednoczesną sprzedażą budynków, budowli lub ich części (w tym lokali mieszkalnych), która korzysta ze zwolnienia bądź opodatkowania podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług dokonywana przez Gminę sprzedaż lokali mieszkalnych w drodze bezprzetargowej na rzecz najemców jest zwolniona z podatku VAT.

Wszystkie koszty poniesione przez Gminę w postępowaniach o nabycie nieruchomości komunalnych, w przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowych zarówno w drodze przetargowej, jak i bezprzetargowej są zwracane na konto Gminy przez podmioty zainteresowane nabyciem tuż przed zawarciem aktu notarialnego wraz z wpłatą należności odpowiadającej cenie zbywanej nieruchomości. Jedynym przypadkiem odbiegającym od tej zasady jest bezprzetargowa sprzedaż lokali mieszkalnych na rzecz najemców, kiedy to osoby zainteresowane nabyciem lokalu dokonują na podane konto Gminy wpłaty równej wartości sporządzenia operatu szacunkowego określającego wartość lokalu mieszkalnego jeszcze przed rozpoczęciem procedury przygotowania lokalu do sprzedaży. W przypadku bezprzetargowej

sprzedaży lokali mieszkalnych na rzecz najemców taka procedura może trwać wiele miesięcy. Zazwyczaj od daty dokonania wpłaty na wykonanie operatu szacunkowego do podpisania przez zainteresowanego najemcę i Gminę tzw. protokołu rokowań, który zawiera wszystkie warunki przyszłej umowy sprzedaży, na które strony wyraziły zgodę mija około pięciu miesięcy, natomiast od wpłaty na wykonanie operatu szacunkowego do zawarcia aktu notarialnego mija około sześciu miesięcy.

Należy podkreślić, że prawo do rozporządzania nabytym lokalem jak właściciel nabywca uzyskuje w dniu podpisania aktu notarialnego. Staje się wówczas właścicielem lokalu, a także współwłaścicielem części wspólnych budynku i współwłaścicielem działki pod budynkiem, może swobodnie dysponować swoim mieszkaniem, może również obciążać nabyty lokal hipoteką lub innymi ograniczonymi prawami.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, które ponosi Gmina, dokonywanych przez podmioty zainteresowane nabyciem mieszkań komunalnych, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz czy zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej, podlega opodatkowaniu stawką podatku właściwą dla danego rodzaju nieruchomości.

Na tle tak przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest dokonywana transakcja.

Odnosząc się zatem do opisu sprawy w kontekście powołanych przepisów stwierdzić należy, że w rozpatrywanej sprawie przedmiotem głównej czynności realizowanej przez Wnioskodawcę na rzecz nabywców jest dostawa nieruchomości, której przypisane są koszty sporządzenia operatu szacunkowego, wykonania podziałów geodezyjnych oraz pozyskania materiałów geodezyjnych, które ponosi potencjalny nabywca.

Zatem, w ocenie tut. Organu, w sytuacji kiedy dochodzi do sprzedaży nieruchomości, odrębne potraktowanie dodatkowych kosztów obciążających nabywców nieruchomości stanowiłoby sztuczne dzielenie przedmiotu sprzedaży nieznajdujące uzasadnienia ekonomicznego i gospodarczego. Nie są one bowiem dla nabywcy nieruchomości celem samym w sobie, a ich nabycie w oderwaniu od transakcji zasadniczej nie miałoby sensu. W efekcie, na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy, przedmiotowe wydatki są kwotami należnymi z tytułu dostawy nieruchomości, a nie z tytułu odsprzedaży wymienionych we wniosku świadczeń nabywanych przez Wnioskodawcę od podmiotów trzecich.

Tak więc, w przypadku dokonywania przez Wnioskodawcę dostawy nieruchomości za podstawę opodatkowania należy uznać całość świadczenia pieniężnego pobieranego od nabywcy. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania w przypadku dokonywanych dostaw należy wliczyć pobierane przez Zainteresowanego koszty przygotowania nieruchomości do sprzedaży, a także wszystkie koszty poniesione

w celu zbycia nieruchomości.

Biorąc pod uwagę przytoczone powyżej przepisy należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy następuje sprzedaż nieruchomości, Wnioskodawca sporządzając niezbędną dokumentację świadczy czynności podlegające opodatkowaniu VAT. Poniesione przez nabywcę dodatkowe koszty zwiększają kwotę należną z tytułu transakcji, i tym samym należy je traktować jako element dostawy. Dlatego też, koszty te, jako niestanowiące odrębnej czynności od dostawy nieruchomości, podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla danej dostawy.

I tak, w sytuacji, gdy sprzedaż nieruchomości korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług, również koszty usług dodatkowych niezbędnych do przygotowania nieruchomości do sprzedaży, którymi Wnioskodawca obciąża następnie nabywców nieruchomości, jako element składowy świadczenia zasadniczego, również korzystają ze zwolnienia od podatku.

Z kolei w sytuacji, gdy sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu właściwą stawką podatku, również koszty usług dodatkowych niezbędnych do przygotowania nieruchomości do sprzedaży, którymi obciążani są nabywcy, jako element składowy świadczenia zasadniczego, podlegają opodatkowaniu tą samą stawką podatku.

Podsumowując, przysługujący Wnioskodawcy zwrot kosztów za sporządzenie operatu szacunkowego, dokonany przez podmioty zainteresowane nabyciem mieszkań komunalnych, jako niestanowiący odrębnego świadczenia od dostawy nieruchomości, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Natomiast, zwrot kosztów poniesionych na przygotowanie nieruchomości do zbycia związanych z wykonaniem operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej, w przypadku sprzedaży nieruchomości, stanowi element kalkulacyjny ceny sprzedaży nieruchomości opodatkowany stawką VAT właściwą dla sprzedaży danej nieruchomości, a w związku z tym - w zależności od charakteru sprzedaży danej nieruchomości - odpowiednio zwiększa podstawę opodatkowania VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości lub stanowi element wynagrodzenia Wnioskodawcy z tytułu czynności zwolnionej od opodatkowania VAT.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 i 2 należało uznać za **prawidłowe**.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą także kwestii, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i kiedy należy wystawić fakturę na koszty sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Gmina obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych nabywanych w drodze bezprzetargowej.

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające

opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. Powyższy przepis formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres.

Odnosząc się do powołanych wyżej przepisów należy wskazać, że w przypadku dostawy nieruchomości, obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 19a ust. 1 ustawy. W ustawie brak jest szczególnego przepisu odnoszącego się do momentu powstania obowiązku podatkowego w tym zakresie, co oznacza, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy nieruchomości powstaje z chwilą dokonania jej dostawy.

Stosownie do art. 19a ust. 8, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

- 1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;
- 2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Natomiast zgodnie z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Zgodnie z art. 106b ust. 2 ustawy, podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3.

Stosownie do art. 106b ust. 3 ustawy, na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:
 - a) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4,
 - b) czynności, o których mowa w art. 106a pkt 3 i 4,

1a) otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:

- a) przypadku, gdy zapłata dotyczy czynności, o których mowa w art. 19a ust. 1b i ust. 5 pkt 4 oraz art.

106a pkt 3 i 4,

b) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118 - jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Terminy wystawienia faktury zostały wskazane w art. 106i ustawy.

I tak zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-9.

Zgodnie z art. 106i ust. 2 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Z kolei stosownie do art. 106i ust. 7 ustawy, faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;

2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

W opisie sprawy wskazano, że wszystkie koszty poniesione przez Gminę w postępowaniach o nabycie nieruchomości komunalnych, w przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowych zarówno w drodze przetargowej, jak i bezprzetargowej są zwracane na konto Gminy przez podmioty zainteresowane nabyciem tuż przed zawarciem aktu notarialnego wraz z wpłatą należności odpowiadającej cenie zbywanej nieruchomości. Jedynym przypadkiem odbiegającym od tej zasady jest bezprzetargowa sprzedaż lokali mieszkalnych na rzecz najemców, kiedy to osoby zainteresowane nabyciem lokalu dokonują na podane konto Gminy wpłaty równej wartości sporządzenia operatu szacunkowego określającego wartość lokalu mieszkalnego jeszcze przed rozpoczęciem procedury przygotowania lokalu do sprzedaży. W przypadku bezprzetargowej sprzedaży lokali mieszkalnych na rzecz najemców taka procedura może trwać wiele miesięcy. Zazwyczaj od daty dokonania wpłaty na wykonanie operatu szacunkowego do podpisania przez zainteresowanego najemcę i Gminę tzw. protokołu rokowań, który zawiera wszystkie warunki przyszłej umowy sprzedaży, na które strony wyraziły zgodę mija około pięciu miesięcy, natomiast od wpłaty na wykonanie operatu szacunkowego do zawarcia aktu notarialnego mija około sześciu miesięcy.

Należy podkreślić, że prawo do rozporządzania nabytym lokalem jak właściciel nabywca uzyskuje w dniu podpisania aktu notarialnego. Staje się wówczas właścicielem lokalu, a także współwłaścicielem części wspólnych budynku i współwłaścicielem działki pod budynkiem, może swobodnie dysponować swoim mieszkaniem, może również obciążać nabyty lokal hipoteką lub innymi ograniczonymi prawami.

W myśl cyt. wyżej przepisów art. 19a ust. 1 i ust. 8 ustawy, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstaje z chwilą dokonania dostawy tych towarów, tj. z chwilą przeniesienia prawa do

rozporządzania nimi jak właściciel. Co do zasady, będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie tych towarów, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Natomiast jeżeli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty, obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Mając na uwadze powyższe okoliczności sprawy oraz wyżej powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy z tytułu kosztów sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Wnioskodawca obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych w drodze bezprzetargowej, powstaje zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy - w momencie wpłaty kosztów przez stronę zainteresowaną nabyciem nieruchomości.

Zatem fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty z tytułu sprzedaży lokali mieszkalnych w drodze bezprzetargowej na rzecz najemców, Wnioskodawca powinien wystawić stosownie do zapisów art. 106i ust. 2 ustawy - nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano część zapłaty od zainteresowanego nabyciem lokalu mieszkalnego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie powstania obowiązku podatkowego w momencie podpisania aktu notarialnego sprzedaży lokalu mieszkalnego przez Wnioskodawcę i wystawienia faktury obejmującej również koszty sporządzenia operatu szacunkowego, którymi Wnioskodawca obciąża najemców zainteresowanych nabyciem lokali mieszkalnych w drodze bezprzetargowej zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy, należało uznać za **nieprawidłowe**.

Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie przedstawione we wniosku, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego.

Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;

- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/ SkrytkaESP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.