

599389/I

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 23 października 2020 r. (data wpływu 30 października 2020 r.), uzupełnionym pismem z dnia 4 stycznia 2021 r. (data wpływu 12 stycznia 2021 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu klucza alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku, w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) – **jest nieprawidłowe,**
- prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na remont drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 2) – **jest prawidłowe,**
- zastosowania współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy w przypadku remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania (pytanie oznaczone we wniosku nr 3) – **jest prawidłowe.**

## UZASADNIENIE

W dniu 30 października 2020 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu klucza alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku, w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 1), prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na remont drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 2) oraz zastosowania współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy w przypadku remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania (pytanie oznaczone we wniosku nr 3).

Wniosek uzupełniono pismem z dnia 4 stycznia 2021 r. (data wpływu 12 stycznia 2021 r.) o doprecyzowanie opisu sprawy.

### We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług VAT. W ramach swojej działalności Spółdzielnia wykonuje czynności zarówno zwolnione, jak i opodatkowane podatkiem VAT. Głównym celem działalności Spółdzielni jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków i ich rodzin, w interesie których Spółdzielnia prowadzi także działalność gospodarczą polegającą przede wszystkim na wynajmie lokali użytkowych oraz dzierżawie terenów dalej zwanej działalnością gospodarczą Spółdzielni. Podstawowymi jednostkami organizacyjnymi Spółdzielni

są wyodrębnione organizacyjnie i gospodarczo Kierownictwa Osiedli, Zakład Budowlano-Remontowy, Administracja Ogólna wraz z działalnością społeczną, oświatową i kulturalną oraz Międzyosiedlowym Pogotowiem Technicznym.

Spółdzielnia tworzy fundusz remontowy na podstawie Ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Fundusz ten dzieli się na:

- Fundusz remontowy nieruchomości, tworzony w szczególności z odpisów dokonywanych w koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi nieruchomości i części nadwyżki bilansowej powstałej z działalności gospodarczej Kierownictw Osiedli. Fundusz przeznacza się na realizację remontów części wspólnej danej nieruchomości.
- Fundusz remontowy Spółdzielni, tworzony w szczególności z części nadwyżki bilansowej powstałej z działalności gospodarczej Spółdzielni oraz odpisów na fundusz remontowy od osób niebędących członkami.

Fundusz przeznacza się głównie na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

W zasobach Spółdzielni znajdują się budynki, w których mieszczą się wyłącznie lokale mieszkalne, w stosunku do których Spółdzielnia nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT od poniesionych kosztów z tytułu remontu oraz budynku, w skład których wchodzi zarówno lokale mieszkalne jak i lokale użytkowe, w stosunku do których Spółdzielnia przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 90 ust. 1 Ustawy VAT.

Powołując się na ww. przepis Spółdzielnia wyodrębnia kwoty podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego stosując klucz alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku.

Powyższy klucz stosowany jest w szczególności do remontów związanych z termomodernizacją budynków. Jeżeli remont dotyczy części wspólnej budynku (np. malowanie klatek schodowych), oraz nie jest związany z funkcjonowaniem lokalu użytkowego, którego wejście znajduje się z zewnątrz budynku, Spółdzielnia nie odlicza podatku VAT. Przeważającą większość w zasobach Spółdzielni stanowią budynki, w których udział procentowy powierzchni mieszkalnej w stosunku do powierzchni lokali użytkowych jest znacząco wyższy. W związku z powyższym Spółdzielnia stosując klucz powierzchni odlicza podatek VAT w niższej wysokości aniżeli do ustalenia wysokości odliczenia stosowałaby klucz proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 Ustawy o VAT.

W zasobach Spółdzielni znajdują się również drogi położone zarówno w granicy nieruchomości jak i na mieniu przeznaczonym do wspólnego korzystania, na których Spółdzielnia wykonuje remonty w celu prawidłowego ich utrzymania.

W ramach funduszu remontowego nieruchomości Spółdzielnia realizuje remonty dróg znajdujących się w granicach nieruchomości wyodrębnionej uchwałą Zarządu Spółdzielni w sprawie określenia przedmiotu odrębnej własności lokali na podstawie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Mienie przeznaczone do wspólnego korzystania stanowią parkingi i miejsca postojowe ogólnodostępne, place zabaw, boiska, tereny rekreacyjne, zieleń, piaskownice, ławki, huśtawki,

urządzenia infrastruktury technicznej związanej z funkcjonowaniem budynków lub osiedli, chodniki oraz drogi, o ile nie znajdują się w granicach nieruchomości.

W przypadku remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości, pomimo że w budynku do którego przedmiotowa droga prowadzi znajdują się zarówno lokale mieszkalne jak i lokale użytkowe, Spółdzielnia nie odlicza podatku naliczonego. Natomiast jeżeli remont dotyczy dróg, chodników, parkingów i miejsc postojowych ogólnodostępnych położonych na mieniu przeznaczonym do wspólnego korzystania, Spółdzielnia odlicza podatek VAT strukturą współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 Ustawy o VAT.

W piśmie z dnia 23 grudnia 2020 r. tut. Organ wezwał Wnioskodawcę do odpowiedzi na następujące pytania o treści:

1. Jaki związek z czynnościami opodatkowanymi miały wydatki dotyczące remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe?
2. Na jakiej podstawie Wnioskodawca był zobowiązany dokonać remontu ww. drogi w związku ze świadczeniem usług opodatkowanych podatkiem VAT?
3. Czy istniała możliwość odrębnego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i z czynnościami zwolnionymi od podatku VAT, w związku z wydatkami dotyczącymi remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe?
4. Jaki związek z czynnościami opodatkowanymi miały wydatki dotyczące remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania?
5. Na jakiej podstawie Wnioskodawca był zobowiązany dokonać remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania w związku ze świadczeniem usług opodatkowanych podatkiem VAT?
6. Czy istniała możliwość odrębnego przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i z czynnościami zwolnionymi od podatku VAT, w związku z wydatkami dotyczącymi remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania?

Wnioskodawca w piśmie z dnia 4 stycznia 2021 r., stanowiącym uzupełnienie do wniosku, udzielił następujących odpowiedzi na zadane przez tut. Organ pytania:

Odpowiadając na pytania 1 i 4 niniejszego wezwania, zdaniem Spółdzielni nie ma znaczenia czy remontowany chodnik, miejsce postojowe bądź remontowana droga usytuowane są na działce leżącej w granicy nieruchomości czy mienia do wspólnego korzystania. Kluczowe znaczenie w ustaleniu przysługiwania prawa do odliczenia podatku naliczonego od remontowanej infrastruktury ma obecność lokalu użytkowego w budynku, do którego prowadzi chodnik bądź przy którym usytuowane są miejsca parkingowe. Powyższe ma związek z czynnościami opodatkowanymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ponieważ obowiązkiem Spółdzielni jest zapewnienie bezpiecznego dostępu dla klientów i użytkowników lokali do nieruchomości w której usytuowane są lokale użytkowe. Nieruchomość ustanowiona Uchwałą Zarządu Spółdzielni w sprawie określenia przedmiotu odrębnej własności lokali obejmuje budynek wraz z przynależnym do niego gruntem i infrastrukturą towarzyszącą w tym chodnikami, miejscami postojowymi i drogami umożliwiającymi dostęp do miejsc postojowych. Główne

drogi dojazdowe należące do zasobów Spółdzielni stanowią mienie do wspólnego korzystania.

W zakresie odpowiedzi na pytania 2 i 5 Wnioskodawca wskazał, że Spółdzielnia dokonywała remontów chodników, miejsc postojowych i prowadzących do nich dróg wewnętrznych w celu prawidłowego ich utrzymania. Podstawowym obowiązkiem związanym z zarządzaniem nieruchomościami w tym również z prowadzoną działalnością gospodarczą jest utrzymanie zasobów Spółdzielni w należyтым stanie technicznym. W związku z powyższym na podstawie uchwalanych przez Radę Nadzorczą planów gospodarczych, Spółdzielnia dokonywała remontów infrastruktury. Jak już wspomniano, remonty infrastruktury mają związek z czynnościami opodatkowanymi w przypadku kiedy infrastruktura ta zapewnia prawidłowe funkcjonowanie lokali użytkowych.

Odnosząc się do pytania 3 i 6 zdaniem Spółdzielni użycie klucza powierzchni lokali do ustalenia wysokości podatku do odliczenia znajduje zastosowanie jedynie w przypadku remontów budynków, w którym usytuowane są lokale użytkowe. Z uwagi na powyższe Spółdzielnia nie widzi możliwości przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i czynnościami zwolnionymi od podatku VAT w związku z wydatkami dotyczącymi remontu infrastruktury. Tym samym Spółdzielnia uważa, że zasadnym jest użycie współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 Ustawy o VAT.

#### **W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

1. Czy prawidłowe jest stanowisko Spółdzielni, że w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe stosuje się klucz proporcji powierzchni budynku (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)?
2. Czy Spółdzielnia ma prawo odliczać naliczony podatek VAT od remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 2)?
3. Czy Spółdzielnia prawidłowo stosuje współczynnik proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 Ustawy VAT w przypadku remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania (pytanie oznaczone we wniosku nr 3)?

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do pytania oznaczonego we wniosku nr 1, w ocenie Spółdzielni proponowany sposób wyliczenia oparty na procentowym udziale powierzchni budynku, na której wykonywana jest działalność gospodarcza podlegająca opodatkowaniu VAT jest najbardziej miarodajny i najlepiej odzwierciedla stan rzeczywisty.

Zgodnie z art. 90 ust. 2 Ustawy o VAT, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i do czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik może przy odliczeniu podatku VAT zastosować współczynnik proporcji. Zdaniem Spółdzielni wspomniane powyżej wyodrębnienie kwoty wykorzystywanej przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanej w przypadku remontu budynku w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe jest możliwe

poprzez zastosowanie klucza powierzchni.

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do pytania oznaczonego we wniosku nr 2, od remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku mieszkalnego w którym znajduje się lokal użytkowy winno przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego wyliczonego strukturą proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6. W tym przypadku Spółdzielnia nie jest w stanie wyodrębnić części kwot przypadających na działalność opodatkowaną i zwolnioną zgodnie z art. 90 ust. 1 Ustawy VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do pytania oznaczonego we wniosku nr 3, Spółdzielnia prezentuje podobne stanowisko. W przypadku remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania w opinii Spółdzielni winno się stosować współczynnik proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 Ustawy VAT.

### **W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie:**

- prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu klucza alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku, w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) – **jest nieprawidłowe,**
- prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na remont drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe (pytanie oznaczone we wniosku nr 2) – **jest prawidłowe,**
- zastosowania współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy w przypadku remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania (pytanie oznaczone we wniosku nr 3) – **jest prawidłowe.**

Podstawowe zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego zostały sformułowane w art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą. W myśl tego przepisu, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Na mocy art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

- a. nabycia towarów i usług,
- b. dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Z powyższych przepisów wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn.

takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Przedstawiona wyżej zasada wyklucza zatem możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Należy zauważyć, że formułując w art. 86 ust. 1 ustawy warunek związku ze sprzedażą opodatkowaną, ustawodawca nie uzależnia prawa do odliczenia od związku zakupu z obecnie wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Wystarczającym jest, że z okoliczności towarzyszących nabyciu towarów lub usług przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej wynika, że zakupy te dokonane są w celu ich wykorzystania w ramach jego działalności opodatkowanej.

Ponadto należy podkreślić, że ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niez zaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Natomiast w odniesieniu do zakupów wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów wykonywanej działalności gospodarczej opodatkowanej, jak i działalności gospodarczej zwolnionej od podatku VAT, podatnik zobowiązany jest do wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika proporcji, o którym mowa w art. 90 ustawy.

Przepisy dotyczące zasad odliczania częściowego, zawarte w art. 90 ustawy, znajdują zastosowanie w odniesieniu do czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, tj. dotyczą czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT (opodatkowanych i zwolnionych).

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, to – na mocy art. 90 ust. 2 ustawy – podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

Na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy, proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z

tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Przepis art. 90 ust. 4 ustawy stanowi, że proporcję, o której mowa w ust. 3, określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

W świetle art. 90 ust. 5 ustawy, do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

Ponadto, w myśl art. 90 ust. 6 ustawy, do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących:

1. pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
2. usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Zgodnie z art. 90 ust. 8 ustawy, podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30.000 zł, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

W oparciu o art. 90 ust. 9 ustawy, przepis ust. 8, stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu, o której mowa w tym przepisie, byłaby niereprezentatywna.

Na mocy art. 90 ust. 9a ustawy, przy ustalaniu proporcji zgodnie z ust. 2-6 do obrotu nie wlicza się kwoty podatku.

Stosownie do treści art. 90 ust. 10 ustawy, w przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2-8:

1. przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
2. nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Należy podkreślić, że przepisy zawarte w art. 90 ustawy regulują kwestie związane z prawem do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy podatnik nabyte towary i usługi wykorzystuje zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Z tym, że przez „czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo

do obniżenia kwoty podatku należnego” należy rozumieć czynności zwolnione od podatku.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług VAT. W ramach swojej działalności Spółdzielnia wykonuje czynności zarówno zwolnione, jak i opodatkowane podatkiem VAT.

Głównym celem działalności Spółdzielni jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków i ich rodzin, w interesie których Spółdzielnia prowadzi także działalność gospodarczą polegającą przede wszystkim na wynajmie lokali użytkowych oraz dzierżawie terenów dalej zwanej działalnością gospodarczą Spółdzielni. W zasobach Spółdzielni znajdują się budynki, w których mieszczą się wyłącznie lokale mieszkalne, w stosunku do których Spółdzielnia nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT od poniesionych kosztów z tytułu remontu oraz budynki, w skład których wchodzi zarówno lokale mieszkalne jak i lokale użytkowe, w stosunku do których Spółdzielnia przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 90 ust. 1 ustawy.

Powołując się na ww. przepis Spółdzielnia wyodrębnia kwoty podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego stosując klucz alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku. Powyższy klucz stosowany jest w szczególności do remontów związanych z termomodernizacją budynków. Jeżeli remont dotyczy części wspólnej budynku (np. malowanie klatek schodowych), oraz nie jest związany z funkcjonowaniem lokalu użytkowego, którego wejście znajduje się z zewnątrz budynku, Spółdzielnia nie odlicza podatku VAT. Przeważającą większość w zasobach Spółdzielni stanowią budynki, w których udział procentowy powierzchni mieszkalnej w stosunku do powierzchni lokali użytkowych jest znacząco wyższy. W związku z powyższym Spółdzielnia stosując klucz powierzchni odlicza podatek VAT w niższej wysokości aniżeli do ustalenia wysokości odliczenia stosowałaby klucz proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy.

W zasobach Spółdzielni znajdują się również drogi położone zarówno w granicy nieruchomości jak i na mieniu przeznaczonym do wspólnego korzystania, na których Spółdzielnia wykonuje remonty w celu prawidłowego ich utrzymania. W ramach funduszu remontowego nieruchomości Spółdzielnia realizuje remonty dróg znajdujących się w granicach nieruchomości wyodrębnionej uchwałą Zarządu Spółdzielni w sprawie określenia przedmiotu odrębnej własności lokali na podstawie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Mienie przeznaczone do wspólnego korzystania stanowią parkingi i miejsca postojowe ogólnodostępne, place zabaw, boiska, tereny rekreacyjne, zieleń, piaskownice, ławki, huśtawki, urządzenia infrastruktury technicznej związanej z funkcjonowaniem budynków lub osiedli, chodniki oraz drogi, o ile nie znajdują się w granicach nieruchomości. W przypadku remontu drogi znajdującej się w granicy nieruchomości, pomimo że w budynku do którego przedmiotowa droga prowadzi znajdują się zarówno lokale mieszkalne jak i lokale użytkowe, Spółdzielnia nie odlicza podatku naliczonego. Natomiast jeżeli remont dotyczy dróg, chodników, parkingów i miejsc postojowych ogólnodostępnych położonych na mieniu przeznaczonym do wspólnego korzystania, Spółdzielnia odlicza podatek VAT strukturą współczynnika proporcji na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy.

Wnioskodawca wskazał, że kluczowe znaczenie w ustaleniu przysługiwania prawa do odliczenia podatku naliczonego od remontowanej infrastruktury ma



obecność lokalu użytkowego w budynku do którego prowadzi chodnik bądź przy którym usytuowane są miejsca parkingowe. Powyższe ma związek z czynnościami opodatkowanymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ponieważ obowiązkiem Spółdzielni jest zapewnienie bezpiecznego dostępu dla klientów i użytkowników lokali do nieruchomości, w której usytuowane są lokale użytkowe. Nieruchomość ustanowiona Uchwałą Zarządu w sprawie określenia przedmiotu odrębnej własności lokali obejmuje budynek wraz z przynależnym do niego gruntem i infrastrukturą towarzyszącą w tym chodnikami, miejscami postojowymi i drogami umożliwiającymi dostęp do miejsc postojowych. Główne drogi dojazdowe należące do zasobów Spółdzielni stanowią mienie do wspólnego korzystania. Spółdzielnia dokonywała remontów chodników, miejsc postojowych i prowadzących do nich dróg wewnętrznych w celu prawidłowego ich utrzymania. Podstawowym obowiązkiem związanym z zarządzaniem nieruchomościami w tym również z prowadzoną działalnością gospodarczą jest utrzymanie zasobów Spółdzielni w należytych stanie technicznym.

W związku z powyższym na podstawie uchwalanych przez Radę Nadzorczą planów gospodarczych, Spółdzielnia dokonywała remontów infrastruktury. Remonty infrastruktury mają związek z czynnościami opodatkowanymi w przypadku kiedy infrastruktura ta zapewnia prawidłowe funkcjonowanie lokali użytkowych. Spółdzielnia nie widzi możliwości przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i czynnościami zwolnionymi od podatku VAT w związku z wydatkami dotyczącymi remontu infrastruktury.

Wątpliwości Wnioskodawcy, w pierwszej kolejności dotyczą możliwości stosowania klucza proporcji powierzchni budynku w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe.

Należy zauważyć, że w rozpatrywanej sprawie wydatki związane z realizacją inwestycji polegającej na termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe, związane są zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i z działalnością zwolnioną od podatku od towarów i usług. Zainteresowany wskazał, że powołując się na art. 90 ust. 1 ustawy, Spółdzielnia wyodrębnia kwoty podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego stosując klucz alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku.

Z powyższego wynika, że ww. wydatków Wnioskodawca nie może przypisać wprost odrębnie do czynności opodatkowanych i odrębnie do czynności zwolnionych od VAT.

W konsekwencji powyższego, w sytuacji, gdy Wnioskodawca nie ma możliwości przypisania wydatków wyłącznie bądź do czynności opodatkowanych, czy zwolnionych, wtedy – z uwagi na wykorzystywanie nabytych towarów i usług do tzw. „celów mieszanych” – zastosowanie mają przepisy art. 90 ustawy.

Zatem – skoro nabywane przez Wnioskodawcę towary i usługi (tzw. wydatki mieszane) jednocześnie będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych i zwolnionych od podatku, a Zainteresowany nie ma możliwości odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w

stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego – Wnioskodawca jest obowiązany do proporcjonalnego rozliczenia podatku, zgodnie z art. 90 ust. 2 i 3 ustawy.

Podkreślić jednocześnie należy, że w przypadku odliczenia podatku naliczonego według proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przewidują jedną metodę rozliczania podatku naliczonego, tj. według obrotu (art. 90 ust. 3 ustawy).

Przypomnieć należy, że sposób wyodrębnienia kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną musi mieć charakter obiektywny i nie może wynikać z pragmatyczności lub określonej zamierzonej celowości.

Mając na względzie powołane przepisy prawa oraz elementy stanu sprawy stwierdzić należy, że zaproponowanego przez Wnioskodawcę sposobu wyodrębnienia podatku od towarów i usług do odliczenia polegającego na przypisaniu poszczególnych kosztów do działalności zwolnionej oraz opodatkowanej w oparciu o metodę szacunkową (a taką jest podział kosztów w oparciu o kryterium powierzchni), nie przewidują przepisy art. 90 ustawy.

Jednocześnie organ podatkowy wyjaśnia, że – uwzględniając udział procentowy powierzchni użytkowej przeznaczonej do prowadzonej działalności usługowej, opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, do całej powierzchni budynku – sposób wyodrębnienia kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną wskazany przez Zainteresowanego, nie pozwala na właściwe przyporządkowanie nabytych towarów i usług do działalności opodatkowanej i zwolnionej. Metoda ta bowiem, jak wskazano wyżej, nie znajduje podstaw w przepisach ustawy.

W konsekwencji powyższego, przyjęty przez Wnioskodawcę powierzchniowy klucz alokacyjny, określony jako udział procentowy powierzchni użytkowej przeznaczonej do prowadzonej działalności usługowej, opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, do całej powierzchni budynku, nie będzie właściwy, gdyż w niniejszej sprawie będzie niemiarodajny i nieobiektywny oraz nie przewiduje go art. 90 ustawy.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że w przypadku termomodernizacji budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i lokale użytkowe, w odniesieniu do nabywanych towarów i usług, które służą zarówno czynnościom opodatkowanym, jak i zwolnionym, wskazana przez Wnioskodawcę metoda ustalenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przy zastosowaniu klucza alokacji, jakim jest stosunek powierzchni lokali związanych z czynnościami opodatkowanymi w całości powierzchni budynku jest nieprawidłowa.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, w odniesieniu do pytania oznaczonego we wniosku nr 1, należało uznać za nieprawidłowe.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków na remont drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku, w którym oprócz lokali mieszkalnych

znajdują się lokale użytkowe oraz odliczenia podatku naliczonego od wydatków dotyczących remontu drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania, na podstawie art. 90 ust. 2-6 ustawy.

Wnioskodawca wskazał, że w zasobach Spółdzielni znajdują się drogi położone zarówno w granicy nieruchomości jak i na mieniu przeznaczonym do wspólnego korzystania, na których Spółdzielnia wykonuje remonty w celu prawidłowego ich utrzymania. Obowiązkiem Spółdzielni jest zapewnienie bezpiecznego dostępu dla klientów i użytkowników lokali do nieruchomości w której usytuowane są lokale użytkowe. Nieruchomość ustanowiona Uchwałą Zarządu Wnioskodawcy w sprawie określenia przedmiotu odrębnej własności lokali obejmuje budynek wraz z przynależnym do niego gruntem i infrastrukturą towarzyszącą w tym chodnikami, miejscami postojowymi i drogami umożliwiającymi dostęp do miejsc postojowych. Główne drogi dojazdowe należące do zasobów Spółdzielni stanowią mienie do wspólnego korzystania.

Remonty infrastruktury mają związek z czynnościami opodatkowanymi w przypadku kiedy infrastruktura ta zapewnia prawidłowe funkcjonowanie lokali użytkowych. Spółdzielnia nie widzi możliwości przyporządkowania kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i czynnościami zwolnionymi od podatku VAT w związku z wydatkami dotyczącymi remontu infrastruktury.

Z powyższych informacji wynika, że wydatki związane z remontem przedmiotowych dróg związane są zarówno z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT, jak i zwolnionymi z opodatkowania. W przypadku, gdy nie jest możliwe rzetelne wyodrębnienie kwot podatku naliczonego (tj. przypisanie konkretnych kwot podatku naliczonego), związanego wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną, Spółdzielnia powinna dokonywać odliczenia podatku naliczonego związanego z przedmiotowymi wydatkami dotyczącymi remontu dróg na podstawie proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2-10 ustawy, z tym jednak zastrzeżeniem, że odliczenie to w późniejszych latach wymagać będzie, stosownie do art. 91 ww. ustawy, dokonywania stosownych korekt.

Reasumując, Wnioskodawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na remont drogi znajdującej się w granicy nieruchomości a prowadzącej do budynku, w którym oprócz lokali mieszkalnych znajdują się lokale użytkowe oraz od wydatków na remont drogi położonej na mieniu do wspólnego korzystania, na podstawie proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2-10 ustawy.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 2 i nr 3 należało uznać za prawidłowe.

Jednocześnie należy wskazać, że weryfikacja prawidłowości i zasadności przyjętego przez Spółdzielnię sposobu przyporządkowania opisanych wydatków do czynności opodatkowanych może nastąpić jedynie w drodze przeprowadzonego postępowania podatkowego przez właściwy organ podatkowy.

Podkreślić należy, iż tut. Organ wydając interpretację przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej nie prowadzi postępowania podatkowego w rozumieniu tej ustawy. Niniejsza interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia pisemnej informacji co do

zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Tut. Organ informuje, iż nie jest właściwy do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które w przedmiotowej sprawie umożliwiłoby weryfikację opisanego stanu faktycznego.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (z opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego opisu sprawy, wydana interpretacja straci swą aktualność.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy co oznacza, że w przypadku gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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.). 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 (art. 54 § 1a ww. ustawy), 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). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

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.