

Mieszkanie i Wspólnota

Grudzień
12/2014
Rok XIII (154)

Cena 17,50 zł
(w tym 5% VAT)

ISSN:1643-8426

PORADNIK WŁAŚCICIELI I ZARZĄDCÓW



*Życzymy Państwu
pełnych ciepła
i spokoju
Świąt
Bożego Narodzenia
oraz zdrowia
i pomysłności*

**W
Nowym Roku**

VAT w spółdzielni

Powstanie obowiązku podatkowego

Od 2014r. zmieniły się przepisy ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (DzU z 2011r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.). Jedną z głównych zmian dotyczy zmiany zasad ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego.

Do końca 2013r. (art. 19 ust. 13 pkt 11 ustawy o VAT) obowiązek podatkowy powstawał z chwilą upływu terminu płatności z tytułu czynności wykonywanych na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, członków spółdzielni będących właścicielami lokali, osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, lub na rzecz właścicieli lokali, niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4, i 5 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych (dalej u.s.m.).

Z dniem 01.01.2014r. przepisy dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego ujęte w art. 19 zostały zastąpione przepisami zawartymi w art. 19a. Artykuł ten nie zawiera regulacji prawnej, która by odzwierciedlała treść uprzednio obowiązującego przepisu.

Z analizy nowych przepisów część spółdzielni wyprowadziła wniosek, że począwszy od 2014r. nie istnieje szczególny moment powstania obowiązku podatkowego dla opłat wnoszonych za lokale w trybie art. 4 u.s.m. Tym samym, w przypadku otrzymania przez spółdzielnię zaliczek na poczet przyszłych opłat (co powoduje nadpłaty), powstaje obowiązek podatkowy VAT, tak jak reguluje to art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. W konsekwencji, spółdzielnie uznały, że zachodzi obowiązek wystawiania faktur zalicz-

kowych i wykonania licznych przebiegowań, które pozwoliłyby uwzględnić właściwy moment powstania obowiązku podatkowego. Przykładowo, gdy w listopadzie członek spółdzielni przelał kwotę tytułem opłaty za lokal mieszkalny za miesiąc bieżący i kolejny, to pojawiła się konieczność ujawnienia w rejestrach VAT obrotu z tego tytułu tylko w listopadzie. Sytuacja komplikowała się jeszcze bardziej, gdy płatność dotyczyła trzech i więcej miesięcy, a zwłaszcza gdy przekraczała okres roku podatkowego.

Pojawienie się takich problemów sygnalizował Związek Rewizyjny Spółdzielni Mieszkaniowych w wystąpieniu do ministra finansów z 02.01.2014r. Zwracał w nim uwagę, że zmiana przepisów ustawy o VAT „naraża spółdzielnie mieszkaniowe na wiele niepotrzebnych i bardzo kosztownych komplikacji finansowo-ewidencyjnych”.

Problem dotyczący momentu wykazania obrotu z tytułu nadpłat we właściwym okresie sprawozdawczym mógłby sprowadzać się do odpowiedzi na pytanie: w jakim okresie (w której deklaracji) należy wykazać wartość obrotu, ale mając na uwadze przepisy art. 90 ustawy o VAT, które regulują kwestie ustalania tzw. struktury sprzedaży do odliczania podatku naliczonego, problem ten ma istotne znaczenie praktyczne.

Wydatki na czynności opodatkowane lub zwolnione

I tak, w stosunku do towarów i usług wykonywanych przez spółdzielnie 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 należonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Z tego wynika, że w pierwszej kolejności podatnik powinien przypisać określone wydatki do poszczególnych czynności – opodatkowanych lub zwolnionych. Jeśli wydatek jest związany z czynnościami opodatkowanymi – prawo do odliczenia przysługuje, zwolnionym – prawo do odliczenia nie przysługuje. Natomiast, gdy danego wydatku nie da się jednoznacznie przypisać do poszczególnych czynności, podatnik powinien odliczać VAT za pomocą wskaźnika proporcji.

Wynika to z art. 90 ust. 2 ustawy o VAT.

Wskaźnik proporcji

Wskaźnik proporcji jest zatem stosowany na przykład do odliczania VAT od wydatków na obsługę prawną służącą działalności działalności mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej z VAT).

Zatem, aby podatnik wykonujący czynności mieszane prawidłowo rozliczył VAT naliczony, ewidencja prowadzona na potrzeby VAT powinna umożliwić prawidłowe przyporządkowanie zakupu do odpowiedniej kategorii czynności (opodatkowanej, zwolnionej lub mieszanej). Tym samym prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego ma istotne znaczenie w świetle regulacji z art. 90 ust. 2 ustawy VAT.

Moment powstania obowiązku podatkowego

Moim zdaniem – w świetle interpretacji dyrektora Izby Skarbowej (DIS) w Bydgoszczy i komunikatu Ministerstwa Finansów – spółdzielnie mieszkaniowe nie są zobowiązane do rozpoznawania momentu powstawania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych wynikających z art. 19a ust. 1 w zw. z art. 19a ust. 8 ustawy VAT, a tym samym nie zachodzi konieczność wykonywania żadnych dodatkowych księgowania, w przypadku gdy otrzyma ona środki w kwocie wyższej niż wymagana w danym okresie. Nadpłata ta nie

kreuje powstania obowiązku podatkowego w VAT w momencie jej otrzymania. Obowiązek podatkowy powstaje natomiast z upływem każdego okresu, w którym nadpłata zostanie rozliczona, ewentualnie nadpłata w ogóle nie kreuje powstania obowiązku podatkowego, gdyż powstanie on z momentem wystawienia faktury (lub z upływem terminu płatności). Wskazanie wariantowych rozwiązań dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego wynika z braku spójności w cytowanych poniżej wyjaśnieniach organów.

Przed rozwinięciem zagadnienia, uwaga natury porządkowej. Przedmiotem niniejszej opinii nie są wpłaty (kreujące nadpłaty), w których osoby z tytułem prawnym do lokalu nie określiły w treści polecenia przelewu okresu, za który regulują opłaty. Jest to uzasadnione tym, że otrzymanie należności na poczet przyszłych usług, których rodzaj nie jest w chwili otrzymania należności skonkretyzowany, nie rodzi obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Opodatkowanie wpłat dokonanych przed wykonaniem usługi może nastąpić jedynie w przypadku, gdy spółdzielnia jest w stanie określić (przyporządkować) dokonaną wpłatę na poczet konkretnej usługi. W konsekwencji należy stwierdzić, że otrzymywane przez spółdzielnię wpłaty nie są formą zaliczki, gdyż wpłaty te nie dotyczą konkretnych usług. Tym samym otrzymanie takich wpłat nie rodzi obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 19a ust. 8 ustawy VAT.

Uzasadniając postawioną tezę, należy wskazać na dwie możliwe (niezależne od siebie) podstawy prawne.

Art. 19a ust. 3 ustawy o VAT

Zgodnie z art. 19a ust. 1 w związku z ust. 3 ustawy VAT obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą wykonania usługi, z zastrzeżeniem zawartym w ust. 8 tego artykułu, z treści którego wynika, iż jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności zaliczkę, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Natomiast, w przypadku usług ciągłych (ust. 3), dla których ustalane są następujące po sobie ter-

miny rozliczeń, usługę uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się rozliczenia. Niewątpliwie zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych, z realizacją których związane jest pobieranie przez spółdzielnie opłat wynikających z art. 4 u.s.m., jest usługą o charakterze ciągłym.

Ciągłość sprzedaży

Pojęcie „ciągłości” sprzedaży należy rozpatrywać zgodnie z zasadami prawa cywilnego, odnosząc je do pojęcia zobowiązania o charakterze ciągłym. Dla uznania świadczenia za „ciągłe” wystarcza, że składa się ono z pewnych następujących po sobie czynności, które tworzą razem funkcjonalną całość, trwającą w pewnym okresie czasu. Przy czym interes jednej strony jest zaspokojony właśnie dlatego, że zachowanie się drugiej strony ma charakter trwały. Stanowisko takie wyraził dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 12 marca 2008 r., nr IPPP1-443-263/08-2/MP.

Jednocześnie ustawa o VAT nie definiuje momentu wykonania usługi (z tytułu której spółdzielnia pobiera opłaty, o których mowa w art. 4 u.s.m.), ani w żaden sposób nie precyzuje, jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Wskazać należy, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter.

W takim stanie prawnym jedna ze spółdzielni, w złożonym wniosku o interpretację, czy nadpłaty rodzą powstanie obowiązku podatkowego w VAT, przedstawiła swoje stanowisko następująco: „*nadpłaty, o których mowa w pytaniu, nie stanowią całości lub części zapłaty w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy. W przypadku nadpłat powstałych z tytułu opłat kosztów eksploatacji spółdzielnia nie jest w stanie ustalić przyczyn ich powstania. Mogą one powstawać w wyniku pomyłki lokatora, bądź świadomej zapłaty za przyszłe okresy rozliczeniowe, nie jest zabronione zapłacenie kosztów eksploatacji za rok z góry, tym samym obowiązek podatkowy nie powstaje.*”

DIS w Bydgoszczy w interpretacji z 14.05.2014 (sygn. ITPP2/443-205/14/AD) uznał stanowisko spółdzielni za nieprawidłowe i wyjaśnił nastę-

pująco: „*(..) skoro nadpłaty, powstają w związku z opłatami za eksploatację lokali i media, wnoszonymi przez członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, członków spółdzielni będących właścicielami lokali, właścicielami lokali niebędącymi członkami spółdzielni, na podstawie art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych i rozliczane są w kolejnym okresie płatności, to w przypadku gdy dotyczą lokali mieszkalnych nie stanowią zaliczek w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy. Wobec tego obowiązek podatkowy powstaje z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia, zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy. Wobec powyższego, stanowisko spółdzielni, z którego wynika, że ze względu na nieuznanie ww. wpłat za zaliczki obowiązek podatkowy w związku z ich otrzymaniem nie powstaje należało uznać za nieprawidłowe.*”

Obowiązek podatkowy w trybie art. 19a ust. 3

Moim zdaniem, pomimo że stanowisko spółdzielni zostało uznane za nieprawidłowe, interpretacja jest korzystna dla spółdzielni. Dlaczego? DIS wskazał, że stanowisko spółdzielni jest nieprawidłowe, gdyż wynika z niego, że ze względu na nieuznanie wpłat za zaliczki obowiązek podatkowy w zakresie nadpłat nie powstaje. To czego nie wyjaśnił DIS w interpretacji, to fakt, iż poprzestał on na stwierdzeniu, że obowiązek podatkowy nie powstaje na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy i jednocześnie nie podkreślił, że powstaje on w trybie ust.3. Przez to spółdzielnia uznała, że obowiązek podatkowy w ogóle nie powstanie, co doprowadziłoby do wyłączenia z systemu VAT przedmiotowych wpłat.

Niewątpliwie więc brak doprecyzowania własnego stanowiska strony pytającej zaważył na uznaniu jej stanowiska za nieprawidłowe. DIS – analogicznie jak pytająca spółdzielnia – nie uznaje nadpłat za zaliczki w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy, natomiast wskazuje, że w takim przypadku obowiązek podatkowy powstaje w trybie art.19a ust.3 ustawy, tj. z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się rozliczenia takich wpłat.

Spółdzielnia jako adresat interpretacji, korzystając z wyjaśnień w niej zawartych i będąc pod ochroną prawną z art. 14k §1 Ordynacji podatkowej, powinna mieć na względzie następujące uwagi. Uważam, że wobec braku w interpretacji wystarczającego uzasadnienia wątpliwości budzi nieuznanie wniesionych wpłat tytułem opłat eksploatacyjnych za zaliczki. Organ podatkowy ponadto wskazał, że „interpretację wydano przy założeniu, że wniosek dotyczy jedynie lokali mieszkalnych”. W trybie art. 4 u.s.m. pobierane mogą być również opłaty za spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego i prawo odrębnej własności lokalu użytkowego (co wynika z definicji lokalu z art. 2 ust. 1 u.s.m.), wydaje się więc, że analogiczne stanowisko należy przyjąć dla tak zakreślonych lokali użytkowych.

Moment powstania przychodu

Przyjęcie do stosowania interpretacji DIS koresponduje z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym nie powstaną różnice pomiędzy datą powstania przychodu na gruncie ustawy o VAT i ustawy pdop. Podstawowe zasady wyznaczania momentu powstania przychodu określone zostały w art. 12 ust.3a ustawy o pdop. Przepis ten wskazuje, że zasadniczo datę powstania przychodu z działalności gospodarczej wyznacza dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Odstępstwem od generalnej zasady ustalania momentu powstania przychodu z działalności gospodarczej jest sytuacja, w której strony uzgodnią, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, co w przypadku spółdzielni mieszkaniowych ustala się w odpowiednim regulaminie. W takim przypadku zgodnie z art. 12 ust.3c ustawy o pdop za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie (w spółdzielniach będzie to regulamin) lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Jednocześnie dla ustalenia tego momentu bez znaczenia pozostają takie okoliczności jak

wykonanie świadczenia, wystawienie faktury czy uzyskanie należności.

Jak z powyższego wynika, możliwość rozpoznania przychodu ze świadczenia usług na koniec okresu rozliczeniowego istnieje, gdy strony ustalą okres, w którym będą dokonywały rozliczenia. Jednak wprowadzenie okresowego rozliczenia nie jest możliwe w przypadku każdego rodzaju usług, a jedynie usług ciągłych, z którymi niewątpliwie mamy do czynienia w spółdzielniach. Oznacza, że w przypadku usług ciągłych przychód i obrót rozliczane będą w tym samym miesiącu.

Art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b ustawy o VAT

Powtórzmy: w przypadku świadczenia większości usług obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich wykonania, a w odniesieniu do usług o charakterze ciągłym z upływem okresu, do którego odnoszą się rozliczenia. Od tych zasad są wyjątki.

Jeden z nich dotyczy najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze. W tych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury (o ile fakturę tę sporządzono terminowo; jeżeli jednak faktury nie wystawiono lub wystawiono ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu płatności). Wynika to z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) oraz ust. 7 ustawy o VAT.

Jeżeli przed sprzedażą podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej wpłaty (w tej części). Nie ma to zastosowania w przypadku usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, co wynika z art. 19a ust. 8 *in fine*. Otrzymanie zaliczki w tych przypadkach nie wywołuje żadnych skutków podatkowych.

Należy podkreślić, że co do zasady spółdzielnia nie ma obowiązku wystawiania faktury, gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, nawet jeżeli osoba ta zgłosi takie żądanie. W tej sytuacji brak faktury oznacza, że obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu płatności, który w spółdzielniach wyznacza ustawa lub statut, co wynika z art. 4 ust. 6² u.s.m.

Pomocna dłoń ministra

Czy można czynności wykonywane przez spółdzielnie mieszkaniowe, za które pobierają opłaty w trybie art. 4 u.s.m., zaliczyć do najmu? W tym miejscu pomocną dłoń do nas wyciąga minister finansów. Jak czytamy w piśmie MF z 13 czerwca 2014r. (nie stanowiącym formalnie interpretacji przepisów podatkowych w trybie Ordynacji podatkowej) w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług czynności wykonywanych na rzecz członków spółdzielni: „ (...) MF informuje, że podziela pogląd przedstawiony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 9 maja 2013r., sygnatura akt I SA/Kr 260/13. W tym wyroku sąd uznał, że czynności wykonywane przez spółdzielnię, polegające na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, powinny być traktowane jako kompleksowa usługa, za którą pobierane są opłaty czynszowe związane z eksploatacją lokalu mieszkalnego i mieszczą się one w pojęciu wynajmu nieruchomości, a tym samym korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 135 ust. 1 lit. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.”

Przyjęcie stanowiska zgodnego z wyjaśnieniami MF oznacza, że w przypadku opłat za lokale mieszkalne pobieranych w trybie z art. 4 u.s.m zastosowanie znajdzie szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, tj. określony w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b). Nie ma bowiem podstaw do różnicowania stanowiska MF w zależności od tego, na który przepis tej samej ustawy powołuje się.

Czy są to usługi najmu?

Powyższe stanowisko MF ukazało się w związku z licznymi wyrokami sądów administracyjnych dotyczącymi prawidłowości implementacji do przepisów krajowych (art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT) postanowień dyrektywy VAT normujących wspólny system opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (szerzej o tym pisaliśmy w nr 12/2012 „Mieszkania i Wspólnoty”). W wyroku tym WSA oddalił skargę jednej ze spółdzielni i podzielił stanowisko DIS,

który wywodził, że zwolnienie podatkowe usługi najmu lokalu mieszkalnego na cele mieszkaniowe jak i eksploatacji lokalu mieszkalnego, których celem jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych, ma swoje źródło w przepisach wspólnotowych. Art. 135 ust. 1 lit. 1 Dyrektywy 112 obejmuje bowiem zwolnieniem dzierżawę i wynajem nieruchomości z wyłączeniem określonych przypadków, których lista może być rozszerzona przez zainteresowane państwa członkowskie, które mają stosunkowo dużą swobodę w definiowaniu zakresu zwolnień. Jeżeli czynność, której istotą jest najem nieruchomości, nie została wymieniona w ust. 2 art. 135, to nic nie staje na przeszkodzie, aby państwo członkowskie objęło tę czynność zwolnieniem. Orzeczenia Trybunału świadczą o tym, że pod pojęciem „wynajem nieruchomości” mieszczą się również inne transakcje zbliżone w swej naturze do rzeczowego wynajmu lub też funkcjonalnie powiązane z samym wynajmem.

Przyjmując to stanowisko za własne, należy mieć jednak na uwadze że powołany przez MF wyrok WSA w Krakowie jest nieprawomocny. Natomiast problematyka poruszona w tym wyroku była przedmiotem analizy innych sądów administracyjnych, które orzekały w odmienny sposób. Na przykład ten sam sąd w wyroku z 11 września 2013r. (sygn. akt I SA/Kr 722/13) stwierdził, że zwolnienie z VAT czynności związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT i przepisach rozporządzenia wykonawczego nie znajduje oparcia w brzmieniu przepisów Unii Europejskiej, a zatem są niezgodne z regulacjami odnoszącymi się do wspólnego systemu VAT. Ponadto nie znajduje ono także oparcia w innych przepisach dotyczących VAT.

Podobny pogląd zaprezentowany został przez WSA w Poznaniu w wyrokach z 12 listopada 2013r. (sygn. akt I SA/Po 468/13) i z 13 marca 2014r. (sygn. akt I SA/Po 727/13).

Co istotne, również te wyroki są obecnie nieprawomocne.

Rafał Ostrowski