

Mieszkanie i Wspólnota

Listopad
11/2011
Rok X (117)

Cena 15,75 zł
(w tym 5% VAT)

ISSN:1643-8426

PORADNIK WŁAŚCICIELI I ZARZĄDCÓW



W październiku br. NSA wydał prawomocny wyrok dotyczący spraw regulowanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, w którym przedstawił nowy pogląd na opodatkowanie garaży w budynkach mieszkalnych – korzystny dla podatników. Warto zapoznać się z jego treścią, jak i przy tej okazji dokonać przeglądu poglądów organów podatkowych i sądów administracyjnych w pozostałym zakresie, który bezpośrednio dotyczy zarówno wspólnot mieszkaniowych jak i spółdzielni mieszkaniowych. Poniższe rozważania i przytoczone orzecznictwo można w praktyce wykorzystać do zmniejszenia obciążeń podatkowych.

Podatek od nieruchomości

Garaż pod budynkiem opodatkowany jak mieszkanie

Rafał Ostrowski

Deklaracje podatkowe sporządzane przez spółdzielnie mieszkaniowe, będą składane w 2012 r. po raz pierwszy w terminie do 31 stycznia (dotychczas były składane do 15 stycznia roku podatkowego; przesunięcie terminu składania deklaracji wynika z ustawy z 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców). To samo dotyczy informacji o nieruchomościach, składanych przez osoby fizyczne (właściciele lokali we wspólnocie mieszkaniowej). Zauważyć należy, iż wspólnota mieszkaniowa nie jest, co do zasady, podatnikiem podatku od nieruchomości. Ewentualne przeciwne stanowisko można wywnioskować z uzasadnienia uchwały Sądu Najwyższego, który w poszerzonym składzie siedmiu sędziów stwierdził w uchwale podjętej w 21 grudnia 2007 r., że wspólnota mieszkaniowa, działając w ramach przyznanej jej zdolności prawnej, może nabywać prawa i obowiązki do własnego majątku (sygn. akt III CZP 65/07). Jednakże jest to pogląd mocno dyskusyjny i w praktyce

właściwie nie występuje). Poniższe rozwiązania zastosowanie mogą również znaleźć w odniesieniu do zobowiązań podatkowych z lat minionych, które nie uległy jeszcze przedawnieniu.

Opodatkowanie garaży w budynkach mieszkalnych

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 października 2011 r. orzekł, że od garażu znajdującego się np. w podziemiu budynku należy płać stawkę podatku od nieruchomości taką jak za mieszkanie (Sygn. akt II FSK 733/10).

W przedmiotowej sprawie doszło do ustanowienia i sprzedaży na rzecz podatnika odrębnej własności samodzielnego lokalu – garażu, znajdującego się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym.

Dotychczas większość sądów: WSA w Białymstoku (sygn. akt I SA/Bk 454/09), WSA w Pozna-

niu (sygn. akt III SA/Po 768/09), WSA w Szczecinie (sygn. akt I SA/Sz 508/10) oraz WSA w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 2114/10), a także Ministerstwo Finansów (pismo z 28 stycznia 2010 r. nr PL/LS/833/5/SIA/10/1) stwierdzało, iż określenie właściwej stawki podatku od nieruchomości w przypadku garaży w budynkach mieszkalnych jest uzależnione od tego, czy stanowią one odrębne nieruchomości, czy są elementami nieruchomości wspólnej. Zauważyć należy, iż nie jest to interpretacja w rozumieniu art. 14a ustawy Ordynacja podatkowa. Również wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) – jako organy podatkowe właściwe dla tego podatku – twierdzili, że garaże są opodatkowane według stawki dla budynków lub ich części pozostałych.

Skarżący podatnik nie zgodził się z decyzją organu podatkowego, że dla garażu w tym budynku mieszkalnym należy stosować stawki podatkowe dla budynków pozostałych.

Po niekorzystnej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego podatnik złożył skargę do sądu, ale ten ją oddalił. Sąd uznał, że jeśli na podstawie wypisów z rejestru lokali wynika, że garaż stanowi odrębną nieruchomość (niemieszkalną), to organy słusznie przyjęły, że powinien być objęty wyższą stawką.

Podatnik złożył skargę kasacyjną do NSA, który uchylił ten niekorzystny dla podatnika wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji.

Uwzględniając przepisy ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, należy zauważyć, iż orzeczenie NSA w praktyce oznacza, że sąd I instancji jest związany wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez NSA.

Stanowisko NSA zasługuje na aprobatę, z uwagi na fakt, iż z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wcale nie wynika, że stosuje się różne stawki w zależności od tego, czy w budynku mieszkalnym znajduje się lokal pełniący funkcję mieszkalną albo niemieszkalną. Z punktu widzenia podatkowego nie ma znaczenia czy garaż ma założoną swoją księgę wieczystą, czy też jest to część nieruchomości wspólnej. Garaż taki jest związany z budynkiem mieszkalnym. Zasady opodatkowania powinny być więc tożsame. Paradoksalnie, do niedawna taką koncepcję prezentowało również Ministerstwo Finansów.

Zauważyć należy, iż wyroki NSA w indywidualnych sprawach nie mają mocy powszechnie obowiązującej (art. 87 ust.1 Konstytucji RP), jednakże z uwagi na fakt, że wyrok zapadł w II instancji, należy mieć nadzieję, iż sądy, po tym orzeczeniu, zaczną go stosować, w analogicznych stanach faktycznych, w innych sprawach.

Opodatkowanie budowli w spółdzielniach mieszkańczych

Nieprecyzyjne przepisy sprawiają, że dotychczas orzecznictwo nie wypracowało jednolitego stanowiska.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l.) opodatkowaniu podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Art. 1a ust. 1 pkt 3 tej ustawy wyjaśnia, że budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Dla ustalenia istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie budowli konieczne jest zatem ustalenie, czy budowle znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Z u.p.o.l. wynika, iż pod pojęciem działalności gospodarczej należy rozumieć działalność, o której mowa w art. 2 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Ten przepis stanowi, iż działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób ciągły i zorganizowany.

Dualizm w spółdzielni

W praktyce spółdzielni mieszkaniowych mamy do czynienia ze swoistym dualizmem, tj. w zakresie swej podstawowej działalności, określonej w art. 1 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkani-

wych, spółdzielnie mieszkaniowe są obowiązane stosować się do zasady finansowo bezwynikowej gospodarki zasobami majątkowymi swoich członków i w tym zakresie część sądów przyjmuje, iż nie prowadzą działalności gospodarczej. Wynika to z postanowienia Sądu Najwyższego z 20 października 1999 r., sygn. akt III CKN 372/98, dotyczącego działalności gospodarczej spółdzielni mieszkaniowych: „Mając na uwadze wymienione cechy, należy uznać, że działalność spółdzielni mieszkaniowej skierowana „do wewnątrz”, w ramach stosunków członkowskich nie ma charakteru gospodarczego, natomiast może mieć taki charakter działalność wobec innych przedsiębiorców, zwłaszcza w toku budowy lub administrowania cudzymi zasobami albo swobodnego gospodarowania własnymi lokalami. Pogląd ten znajduje potwierdzenie m.in. w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 marca 1997 r. nr FPK 1/97, w której NSA stwierdził, że spółdzielnie mieszkaniowe gospodarują funduszami swoich członków w celach niezarobkowych i w zakresie dotyczącym ich podstawowej działalności nie można im przypisać prowadzenia działalności gospodarczej.

Natomiast w pozostałym zakresie (wynajem lokali użytkowych, dzierżawy terenu, budowa budynków, zarządzanie zasobami obcymi itp.) spółdzielnie prowadzą działalność gospodarczą.

Na tle takiego stanu faktycznego ukształtowały się dwa stanowiska.

Zgodnie z pierwszym budowlę spółdzielni mieszkaniowych niezwiązane z działalnością gospodarczą, nie będą podlegały opodatkowaniu, a w przypadku prowadzenia przez podatnika różnych rodzajów działalności ustawa zezwala na objęcie podatkiem od nieruchomości części budowli w zakresie związanym z działalnością. Tak wynika z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 23 listopada 2010 r., sygn. akt: I SA/Gl 732/10; orzeczenie to jest jednak nieprawomocne. Analogiczne stanowisko prezentują organy interpretacyjne w interpretacjach indywidualnych m.in.: Prezydent Miasta Kielce (Znak: P.V.0550/1/2011 z 24 stycznia 2011r.), Prezydent Miasta Gdańsk (WF-II-3110/1/62S/08, czerwiec 2008 r.), Burmistrz Miasta Gorlice (z 12 września 2011r.).

Natomiast według drugiego poglądu sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budowli skutkuje tym, że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak więc różnego rodzaju obiekty niewykorzystywane w danym momencie lub gdzie prowadzona jest innego rodzaju działalność niż gospodarstwa (np. gospodarka zasobami mieszkaniowymi, socjalna) należy uznać za związane z działalnością gospodarczą. WSA w Gdańsku w wyroku z 6 czerwca 2006 r. (sygn. akt I SA/Gd 481/05) stwierdził nawet, że tymczasowy brak wykorzystywania danego obiektu dla celów działalności gospodarczej nie uprawnia do przyjęcia, że nie stanowi on nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Zbliżonych kwestii dotyczył wyrok WSA w Gdańsku z 4 marca 2006r., I SA/Gd 49/04, niepublikowany, w którym stwierdzono, że podatnik zobowiązany był do opłacania podatku od budynków według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą za okres, w którym miał status przedsiębiorcy.

O tym, czy spółdzielnia jest przedsiębiorcą, czy nie, przesądza wpis do rejestru przedsiębiorców. W sytuacji, gdy spółdzielnia prowadzi oprócz działalności związanej z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych swych członków, także działalność związaną np. z wynajmem lokali użytkowych, to w świetle art. 2 ustawy o swobodzie działalności, uprawniony jest pogląd, iż spółdzielnia prowadzi działalność gospodarczą i jest przedsiębiorcą w rozumieniu tej ustawy.

Moim zdaniem podzielić należy pogląd, iż wszystkie budowle spółdzielni podlegają opodatkowaniu – w przypadku przedsiębiorcy do uznania, że budowle są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą wystarczy stwierdzenie, że są one w posiadaniu przedsiębiorcy.

Na marginesie należy zauważyć, iż w praktyce rzadko wystąpią sytuacje, że spółdzielnia nie prowadzi w ogóle działalności gospodarczej, nawet gdyby nie posiadała lokali użytkowych. W praktyce spółdzielnie świadczą szereg usług dodatkowych na rzecz swoich członków, za które następnie wystawiają faktury sprzedażowe (ew. rejestrują sprzedaż na kasie fiskalnej), jak również lokują przejściowo wolne środki pieniężne na lokatach bankowych.

Działania te w trakcie postępowania podatkowego mogą zostać uznane przez organ podatkowy za działalność gospodarczą.

Opodatkowanie gruntów w spółdzielniach

W najczęściej spotykanych sytuacjach spółdzielnie prowadzą oprócz działalności, której celem jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych jej członków, również inną działalność gospodarczą. Wówczas wysokość stawki podatku od nieruchomości uzależniona jest od sposobu korzystania z gruntów przez spółdzielnię, tj. w przypadku terenów mieszkaniowych stawka jak za grunty pozostałe, a w pozostałym przypadku stawka jak za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Warto przypomnieć, że podstawą wymiaru podatków jest ewidencja gruntów i budynków. Istotę problemu stanowi zatem ustalenie, które z gruntów spółdzielni stanowią grunty związane z budynkami mieszkalnymi. Niewątpliwie są to wszelkie grunty znajdujące się pod budynkami mieszkalnymi, a także grunty oznaczone symbolem „B” w ewidencji gruntów (co wynika z § 68 rozporządzenia ministra rozwoju regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków). Jeżeli jednak spółdzielnia, zajmie część działki gruntu, oznaczonego w ewidencji gruntów symbolem „B” na prowadzenie działalności gospodarczej, to ta część faktycznie zajęta powinna być opodatkowana stawkami najwyższymi.

Sytuacje takie występują w spółdzielniach, które np. wydierżawiają grunt osobom trzecim do prowadzenia działalności gospodarczej, bądź same prowadzą na nim taką działalność. Wówczas, na gruncie przepisów ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, dochód z dzierżawy stanowić będzie przychód z nieruchomości wspólnej, który służy pokrywaniu wydatków związanych z jej eksploatacją i utrzymaniem, a w części przekraczającej te wydatki przypadają właścicielom lokali proporcjonalnie do ich udziałów w nieruchomości wspólnej (art. 5 ust. 1 *usm*). Pozostałe działki spółdzielni (poza „B”) podlegają opodatkowaniu stawką najwyższą.

W praktyce występują sytuacje, iż dany grunt jest związany z budynkiem mieszkalnym, ale w ewidencji gruntów widnieje jako np. „Bp” (zurbanizowane tereny niezabudowane), dla potrzeb podatku należy opodatkować według stawek najwyższych.

Równocześnie spółdzielnia powinna złożyć wnioski do właściwego starosty o aktualizację danych zawartych w ewidencji gruntów. Wynika to z faktu, iż dla organu podatkowego wiążące są dane z ewidencji gruntów, a on sam nie jest upoważniony do dokonywania w nim zmian.

Opodatkowanie piętrowych garaży

Spółdzielnie posiadają również wolnostojące garaże piętrowe. Garaże piętrowe jako budynki należy opodatkować podatkiem od nieruchomości. Zastosowane w tym przypadku stawki zależą od tego, czy garaż jest związany z działalnością gospodarczą (stawka najwyższa), czy też nie (stawka właściwa dla budynków pozostałych). W praktyce część garaży jest wykorzystywana przez członków spółdzielni na podstawie przysługującego im spółdzielczego własnościowego prawa i w takim przypadku moim zdaniem właściwa jest stawka jak za budynki pozostałe.

W pozostałym zakresie są one najczęściej wynajmowane – wówczas zastosowanie znajdzie stawka najwyższa.

Ponadto zauważyć należy, że garaże piętrowe ze względu na swoją specyfikę mają bardzo dużo powierzchni klatek schodowych i ciągów komunikacyjnych.

Z przepisów *u.p.o.l.* wynika, że powierzchnia klatek schodowych nie jest brana pod uwagę przy obliczaniu powierzchni użytkowej budynku, stanowiącej podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Natomiast ciągi komunikacyjne nie można uznawać za klatkę schodową. Należy je traktować jako korytarze. Tym samym pomieszczenia te należy brać pod uwagę przy obliczaniu powierzchni użytkowej budynku.

Rafał Ostrowski