

Nasz komentarz

Podatkowe skutki uchwały Sądu Najwyższego

Sąd Najwyższy w uchwale siedmiu sędziów z 24.05.2013 r. (sygn. akt III CZP 104/12) postanowił: „Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu ustanowione w budynku położonym na gruncie, do którego spółdzielni nie przysługuje własność albo użytkowanie wieczyste, stanowi ekspektatywę tego prawa; niedopuszczalne jest założenie księgi wieczystej w celu jej ujawnienia”.

Treść uchwały wywołuje bardzo doniosłe konsekwencje społeczne i finansowe. Skutki te mogą wystąpić również na gruncie prawa podatkowego, w tym podatku od towarów i usług. W niniejszym artykule pragnę zwrócić uwagę na możliwe skutki związane z jej stosowaniem, z zastrzeżeniem, że ostatecznie to praktyka stosowania prawa udzieli odpowiedzi na wszelkie wątpliwości.

Dotychczasowe orzecznictwo SN

Zgodnie z linią orzecznictwa zaprezentowaną w uchwale SN z 30.05.1994 r. (sygn. akt III CZP 73/94) założenie księgi wieczystej w celu ustalenia stanu prawnego własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego w budynku stanowiącym własność spółdzielni mieszkaniowej nie jest uzależnione od uregulowania tytułu prawnego spółdzielni do nieruchomości, na której znajduje się ten budynek mieszkalny.

Natomiast w postanowieniu z 16.01.2009 r. (sygn. akt III CZP 133/08) SN stanął na stanowisku, że „po wejściu w życie ustawy z 14.06.2007 r. o zmianie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU Nr 125, poz. 873) nie jest możliwe przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu”. Na to stanowisko powołał się później SN w postanowieniu z 16.11.2011 r. (sygn. akt II CSK 538/10).

Uchwała SN z 24.05.2013 r.

Nie wchodząc szczegółowo w uzasadnienie uchwały, można stwierdzić, że skład sędziowski opowiedział się za następującą „ścieżką” powstawania spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu: w pierwszej kolejności nabycie przez spółdzielnię gruntu (własność, prawo wieczystego użytkowania), następnie wybudowanie budynku, ustanowienie ograniczonego prawa rzeczowego w budynku położonym na gruncie, do którego spółdzielnia posiada już tytuł prawny, a na końcu założenie księgi wieczystej.

Konsekwencje uchwały SN z 24.05.2013 r.

Według uchwały osoby, które nabyły spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu w budynku znajdującym się na gruncie, który nie należy do spółdzielni, mają jedynie ekspektatywę spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Również w świetle postanowienia SN z 16.01.2009 r. członek nie dysponuje tytułem prawnym, jakim jest spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, ale jest jedynie jego posiadaczem zależnym.

Obecnie SN złagodził swoje zdanie w tej kwestii i w uchwale z 24.05.2013 r. uznał, że osoby takie mają jednak ekspektatywę tego prawa spółdzielczego.

Skutkiem uchwały dla praw, które nie mają jeszcze księgi wieczystej, będzie zmniejszenie pewności obrotu takim prawem z uwagi na brak rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych. Wydziały wieczystoksięgowe sądów mogą odmówić założenia księgi wieczystej dla lokalu położonego na gruncie o nieuregulowanym prawie własności, a notariusze mogą odmówić sporządzenia aktu notarialnego w przypadku jego zbywania.

Gdy KW już jest

Uchwała nie determinuje skutków w odniesieniu do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, które zostało już ujawnione w księdze wieczystej. Wydaje się, że osoby, które założyły księgę wieczystą dla spółdzielczego własnościowego prawa przed podjęciem przez Sąd Najwyższy uchwały, są chronione przez rękojmię wiary ksiąg wieczystych.

Ponadto zauważyć należy, że w przypadku niezgodności wpisu do KW z rzeczywistym stanem prawnym można wystąpić z roszczeniem o uzgodnienie (por. art. 10 ustawy z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece). W kwestii legitymacji procesowej do wytoczenia powództwa na podstawie cyt. art. 10 brak było jednolitości stanowisk w orzecznictwie. Przeważał pogląd, że uprawnionym do zgłoszenia takiego powództwa jest każdy, kto ma interes prawny w tym, aby treść księgi wieczystej odpowiadała rzeczywistemu stanowi prawnemu (np. orzeczenie SN z 7.04.1999 r., sygn. akt I CKN 1079/97, oraz z 27.02.2002 r., sygn. akt III CKN 38/01). Ostatecznie rozbieżność poglądów ujednoliciła uchwała SN siedmiu sędziów z 15.03.2006 r. (sygn. akt III CZP 106/05), w której SN określił krąg osób legitymowanych do wytoczenia powództwa o usunięcie niezgodności między stanem prawnym nieruchomości ujawnionym w księdze wieczystej a rzeczywistym stanem prawnym, stwierdzając, że może je wytoczyć tylko osoba uprawniona do złożenia wniosku o dokonanie wpisu w księdze wieczystej. Ograniczenie więc liczby podmiotów z legitymacją czynną do wystąpienia z roszczeniem jest pozytywnym aspektem dla zapewnienia bezpieczeństwa i pewności obrotu.

Naruszenie bezpieczeństwa obrotu

Niepokoi natomiast to, że generalnie uchwała spowoduje naruszenie pewności i bezpieczeństwa obrotu. Jest to pochodna faktu, że uchwałę tej można nadać charakter prawotwórczy.

W Polsce sądy nie mogą kreować prawa ani w formie abstrakcyjnych uchwał, ani w formie precedensów sformułowanych w konkretnych sprawach. Tego rodzaju postulat wynika bowiem z zasady trójpodziału władzy. Potwierdził to również Trybunał Konstytucyjny, który w uchwale z 7.03.1995 r. (sygn. akt W 9/94) opowiedział się za deklaracyjnym charakterem wykładni, twierdząc, że jego wykładnia „nie jest i nie może być tworzeniem norm

prawnych, lecz jest ustaleniem właściwego rozumienia treści norm prawnych wyrażonych w przepisach ustawowych, zgodnie z zasadami konstytucyjnymi, przy zastosowaniu przyjętych w kulturze prawnej demokratycznego państwa prawnego reguł interpretacji”.

Mając na uwadze poczynione wyżej uwagi na tle prawa cywilnego (którego gałęzią jest prawo spółdzielcze) należy zauważyć, że generalnie prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź przepisów prawa. Niemniej jednak istnieje związek prawa cywilnego z prawem podatkowym w procesie wykładni. Wynika to z faktu, że ustawodawstwo podatkowe posługuje się rozwiązaniami z obszaru prawa cywilnego, włączając je do konstrukcji podatkowych. Jest to również aktualne w opisywanej sprawie. Skoro przy braku uregulowania stanu prawnego do gruntu nie powstało spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a jedynie ekspektatywa tego prawa, to konstatacja ta rodzi skutki w prawie podatkowym.

Ekspektatywa i VAT

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 11 Ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych. Z przepisu tego wynika, że osoby w nim określone pokrywają wydatki za czynności, które na ich rzecz realizuje spółdzielnia, pobierając w związku z tym opłaty.

Ponadto według art. 4 ust. 3 tej ustawy członkowie spółdzielni, którzy oczekują na ustanowienie na ich rzecz spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego albo prawa odrębnej własności lokalu, są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów budowy lokali przez wnoszenie wkładów mieszkaniowych lub budowlanych, a od chwili postawienia im lokali do dyspozycji uiszczają oni opłaty określone w ust. 1 albo 2 artykułu 4 ustawy. Przepis ten odnosi się w praktyce do ekspektatywy spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego i ekspektatywy prawa odrębnej własności. Milczy natomiast w kwestii ekspektatywy spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Jest to konsekwencją tego, że w obecnym stanie prawnym w ogóle nie można ustanawiać tego prawa do lokalu. Należy wspomnieć, że art. 4 ust. 3 usm do 30.07.2007 r. brzmiał: „członkowie spółdzielni, którzy

oczekują na ustanowienie na ich rzecz spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu lub prawa odrębnej własności lokalu, są obowiązani uczestniczyć w kosztach budowy lokali przez wnoszenie wkładów mieszkaniowych lub budowlanych i w innych zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową zgodnie z postanowieniami statutu. Od chwili postawienia im lokali do dyspozycji uiszczają oni opłaty określone w ust. 1 albo 2”.

Z tak zakreślonego stanu faktycznego (konsekwencja uchwały SN) wynika, że aktualnie obowiązująca Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych, tj. art. 4, w ogóle nie reguluje zasad i trybu pobierania opłat od osób, które oczekują na ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (ekspektatywa).

Odnosząc się do powyższego, należy wskazać, że zwolnienia zawarte w przepisach art. 43 ust. 1 pkt 11 Ustawy o podatku od towarów i usług stanowią wyjątek od reguły, zgodnie z którą czynności, o których mowa w art. 5 ustawy, wykonywane przez podatników podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Zatem przywołane regulacje prawne wyłączają z opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywane jedynie na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni (art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy), za które są pobierane opłaty, zgodnie z Ustawą o spółdzielniach mieszkaniowych.

Wśród tej kategorii podmiotów nie zostały wymienione osoby, które oczekują na ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu (ekspektatywa). Z tych też względów można wyprowadzić wniosek, że opłaty pobierane od osób, które oczekują na ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu nie są objęte zakresem zwolnienia określonego art. 43 ust. 1 pkt 11 Ustawy o podatku od towarów i usług.

Uwaga ta pozostaje również aktualna w odniesieniu do § 13 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia ministra finansów z 4.04.2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów Ustawy o podatku od towarów i usług (DzU z 2013 r. Nr 247 z późn. zm.).

Profiskalny charakter

Przedstawione wyżej stanowisko ma niewątpliwie charakter profiskalny, jednak oparte jest na wykładni języko-

wej. Należy zauważyć, że w doktrynie i w orzecznictwie trafnie akcentuje się prymat wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni, tj. systemową i celowościową; jednocześnie zasadnie przyjmuje się, że w wyjątkowych sytuacjach wolno odstąpić od literalnego znaczenia przepisu. Może to mieć jednak miejsce, gdy wykładnia językowa pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią innych norm, prowadzi do absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji, rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi. Może to oznaczać, że nie ma podstaw prawnych do przyjęcia możliwości, że opłaty pobierane za korzystanie z lokali mieszkalnych od osób, które oczekują na ustanowienie na ich rzecz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, są zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 11 Ustawy o podatku od towarów i usług. W orzecznictwie sądowym sformułowano wobec prawa podatkowego tezę o konieczności preferowania w jego interpretacji pewności prawa i jego bezpieczeństwa oraz trzymania się litery prawa (por. wyrok NSA z 1.03.2000 r. w sprawie I SANVr 2915/98).

W opozycji do przedstawionego stanowiska i niejako w obronie utrzymania zwolnienia z VAT dla opłat wnoszonych tytułem ekspektatywy spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu można poczynić następujące uwagi o charakterze ogólnym, które znajdują oparcie w doktrynie. Otóż ekspektatywa, z punktu widzenia treści, dzieli strukturę prawa docelowego, jakim jest spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Oznaczałoby to, że – przynajmniej na gruncie prawa cywilnego – nie ma przeszkód, aby wobec osoby mającej ekspektatywę stosować odpowiednie przepisy ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych w zakresie uiszczania opłat, o których mowa w powołanym wyżej art. 4.

Przedstawione stanowisko nie wyczerpuje oczywiście tematu. Przykładowo, w przypadku przyjęcia stanowiska profiskalnego dochodzi zagadnienie prawa do odliczania podatku naliczonego w związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

Podsumowując, w przypadku gdyby spółdzielnia powzięła podobne wątpliwości, to ze względu na wagę problemu bezpiecznym rozwiązaniem wydaje się wystąpienie do ministra finansów o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Rafał Ostrowski

Mieszkanie i Wspólnota