

Mieszkanie i Wspólnota

Sierpień

08/2012

Rok XI (126)

Cena 15,75 zł

(w tym 5% VAT)

ISSN:1643-8426

PORADNIK WŁAŚCICIELI I ZARZĄDCÓW



„Znikające” zasoby mieszkaniowe

Zapoznając się z kolejnymi interpretacjami ministra finansów dotyczącymi zwolnienia z podatku CIT spółdzielni i wspólnot mieszkaniowych, można odnieść wrażenie, że ich substancja mieszkaniowa ulega zmniejszeniu. Systematycznie zawęża się zakres pojęcia „zasoby mieszkaniowe”.

W interpretacji z 26 marca 2012 r. (sygn. ILP-B3/423-931/10/12-S-2/JG) DIS w Poznaniu stwierdził m.in., że garaże mieszczą się w pojęciu „zasoby mieszkaniowe”, o ile służą mieszkańcom będącym zarazem członkami spółdzielni i o ile wykorzystywane są zgodnie z przeznaczeniem, dla którego zostały wybudowane (czym podzielił zdanie NSA z wyroku z 2 lutego 2011r. sygn. akt II FSK 1651/09). W świetle powyższego, wszelkie usługi świadczone na rzecz osób niebędących członkami spółdzielni, wykraczające poza ten podstawowy cel nie mogą być uznane za zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin, a wykorzystywane do tego składniki majątku nie mogą być uznane za zasoby mieszkaniowe. Uzyskany w ten sposób dochód podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, na zasadach ogólnych określonych w ustawie o CIT. Zatem tylko przychody uzyskane z opłat za garaże od osób zamieszkujących w zasobach spółdzielni mieszkaniowej, będących równocześnie jej członkami należy uznać za przychody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Otóż MF ustawowe zwolnienie, będące w swym charakterze zwolnieniem podmiotowo-przedmiotowym, zawężił tylko do członków spółdzielni i to tylko tych zamieszkujących jej zasoby, co nie wynika z przepisów ustawy CIT, a jest oparte na zapisach ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych (usm), gdzie w art. 1 zapisano, iż przedmiotem działalności spółdzielni, jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych

potrzeb członków. Można więc powiedzieć, iż dla MF zasoby mieszkaniowe to tylko zasoby członków (bowiem z przepisu tego nie wynika konieczność zaspokajania potrzeb mieszkaniowych dowolnych osób) i to tylko tych zamieszkałych w jej zasobach, a w konsekwencji wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami, pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust 1 pkt 44 ustawy CIT. Takie podejście jest znacznym uproszczeniem. Można stwierdzić, iż spółdzielnia, pomimo że, iż ustawowo nie jest zobowiązana do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych nieczłonków, faktycznie takie potrzeby zaspokaja. Powyższe znajduje oparcie w dotychczasowym dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który zaakceptował „oderwanie” tytułu prawnego do lokalu od stosunku członkostwa (por. wyrok TK z 30.03.2004r., sygn. akt 32/03).

MF, posiłkując się przepisem art. 1 usm, pomija kolejne, które nie pasują do założonej koncepcji. I tak art. 1 ust. 3 usm przesądza o tym, iż spółdzielnia ma obowiązek zarządzania nieruchomościami stanowiącymi jej mienie lub – nabyte na podstawie ustawy – mienie jej członków. Jest więc przymusowym zarządcą zasobów własnych oraz nieruchomości będących współwłasnością jej i członków. A w ramach zasobów własnych znajdują się np. spółdzielcze własnościowe prawa do lokali; to prawo może przecież należeć do osoby niebędącej członkiem. Ponadto w art. 6 ust. 3 usm zapisano, iż spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, a obowiązek świadczeń na ten fundusz dotyczy również osób niebędących członkami.

Co prawda przytoczona interpretacja dotyczy garaży, lecz gdyby organ podatkowy był konsekwentny i zastosowałby ją dla lokali mieszkal-

nych, doszedłby do wykładni, moim zdaniem, sprzecznej z celem ustanowionego zwolnienia podatkowego. Otóż w takim przypadku zwolnieniu nie podlegałby dochód z lokali mieszkalnych nieczłonków z prawem najmu, bez tytułu prawnego do lokalu (np. w trakcie eksmisji), z prawem odrębnej własności bądź spółdzielczym prawem do lokalu.

Odrębną kwestią jest ustalenie spełnienia powołanego przez MF warunku zamieszkiwania w zasobach. Czy członek z prawem do lokalu, który wynajmuje swoje mieszkanie osobom trzecim, spełnia warunek z art. 1 *usm*, który mówi o zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych członków i czy w konsekwencji taki lokal mieszkalny jest zasobem mieszkaniowym? W interpretacji MF wskazał, iż w przypadku, gdy nie można ustalić przez jakie osoby – zamieszkujące czy niezamieszkujące w zasobach spółdzielni – dany garaż jest użytkowany, dochód uzyskany z tego źródła należy opodatkować na zasadach ogólnych zgodnie z art. 7 *ust.* 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jest to daleko idące profiskalne uproszczenie. Warto zwrócić uwagę, iż niezależnie od powyższego, spółdzielnie na co dzień borykają się nie tyle z potwierdzeniem faktu zamieszkiwania, co ze znacznie większym problemem sprowadzającym się do ustalenia, jakiej osobie przysługuje tytuł prawny do lokalu. W obowiązujących bowiem przepisach, jak i w proponowanej treści ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych (poselski projekt ustawy, druk sejmowy Nr 517) nie zawarto obowiązku zawiadamiania spółdzielni przez notariusza lub sąd wieczystoksięgowy o zmianie osoby uprawnionej do lokalu w przypadku prawa odrębnej własności.

W kontekście powyższej interpretacji i innych oraz bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczących zakresu i charakteru zwolnienia spółdzielni z podatku CIT nasuwa się pytanie natury ogólnej: jaki jest sens dalszego funkcjonowania tego zwolnienia dla spółdzielni? Co naprawdę jest objęte zakresem tego zwolnienia – w dużym uproszczeniu dochód z lokali mieszkalnych. Ale czy taki dochód występuje, i w związku z tym, czy przepis ma zastosowanie w praktyce spółdzielni? Należy zauważyć, iż w przypadku spółdzielni, które uzyskują docho-

dy z pożytków z nieruchomości wspólnej i własnej działalności gospodarczej (art. 5 *usm*) stawki opłat nie pokrywają 100% wartości kosztów. Różnica jest bowiem finansowana z działalności gospodarczej spółdzielni, która jest objęta podatkiem CIT. W konsekwencji, w przypadku gdy spółdzielnia uwzględni w wysokości stawki opłaty eksploatacyjnej wspomniane dodatkowe dochody, dochód nie powinien wystąpić. Przychody z opłat eksploatacyjnych będą niższe niż koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Można stwierdzić, iż funkcjonujące zwolnienie nie spełnia swej roli, gdyż zwolnienie dotyczy sytuacji praktycznie niewystępującej w spółdzielniach osiągających dodatkowe dochody z własnej działalności gospodarczej. Ponadto przyjęte rozwiązanie nie pozwala na obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu CIT o stratę osiągniętą na działalności zwolnionej.

Generalnie, strata jest stanem powstałym z zestawienia przychodów z danego źródła z kosztami ich uzyskania, gdy wielkość tych ostatnich przewyższa wielkość przychodu. Nie jest ona podatkowo obojętna, ponieważ o wysokość straty ze źródła przychodów poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty (art. 7 *ust.* 5 ustawy CIT). W konsekwencji od uzyskanego w kolejnych latach dochodu podatnik zapłaci mniejszy podatek. Jednak należy wskazać, że przy ustalaniu straty podatnik nie może uwzględniać przychodów zwolnionych od podatku dochodowego ani nie może traktować wydatków związanych z tymi przychodami jako koszty podatkowe (art. 7 *ust.* 4 CIT). Strata poniesiona z działalności, której dochody są zwolnione z podatku, nie podlega rozliczeniu. Nie jest ona więc stratą w sensie podatkowym, a jedynie w sensie ekonomicznym.

Również we wspólnotach mieszkaniowych można zaobserwować skłonność MF to zawężania zakresu zasobów mieszkaniowych objętych zwolnieniem z CIT. Otóż organy podatkowe nakazują opodatkowywać zaliczki wnoszone na poczet kosztów zarządu nieruchomością wspólną przez właścicieli lokali użytkowych,

w przypadku gdy cała nieruchomość ma charakter mieszkalny.

Zauważyć należy jednak, iż obowiązek wnoszenia zaliczek na rzecz wspólnoty jest formą realizacji przez współwłaścicieli obowiązku partycypowania w kosztach utrzymania nieruchomości wspólnej i zarządu tą nieruchomością. Tak więc zaliczki przeznaczone na utrzymanie części wspólnej budynku (np. dachów, kominów, ścian, instalacji wspólnych, klatek schodowych, strychów itp.) nie mogą być uznane za związane z konkretnymi lokalami, czy to użytkowymi, czy mieszkalnymi. Zawsze są to kwoty dotyczące nieruchomości wspólnej – to wynika bowiem z zakresu prawa wspólnoty mieszkaniowej do pobierania tych zaliczek. Za istotny, z rozważanego punktu widzenia, należy zatem uznać nie charakter lokali (mieszkalny czy użytkowy) wchodzących w skład nieruchomości, ale charakter całej nieruchomości budynkowej. Dla oceny tego aspektu istotne znaczenie będzie zaś miało rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), w którym dokonano zdefiniowania m.in. budynków mieszkalnych. I tak zgodnie z zapisami rozporządzenia budynek mieszkalny określany jest jako obiekt budowlany, w którym co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych; w przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem. W sytuacji gdy lokale mieszkalne, stanowią dominującą, z punktu widzenia ogólnej powierzchni, substancję lokalową, to tym samym budynek ten – zgodnie z PKOB – ma niewątpliwie charakter mieszkalny. Wszelkie urządzenia przynależne do budynku, służące jemu mieszkalnemu przeznaczeniu, tj. pomieszczenia oraz wyposażenie techniczne, pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych oraz urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się budynki wyżej wymienione, stanowią zasoby mieszka-

niowe. Tworzą zatem nieruchomość wspólną, o jakiej mowa w art. 3 uwl; tym samym brak podstaw, aby zaliczki wnoszone na poczet utrzymania i zarządu tą nieruchomością przez właścicieli lokali użytkowych uznać za niepocho- dzące z gospodarki zasobami mieszkaniowymi (tak postanowił WSA we Wrocławiu w wyroku z 10.05.2012, sygn. akt I S.A./Wr 190/12; orzeczenie nieprawomocne).

W przeciwieństwie do przytoczonego uzasadnienia organy podatkowe uznają, że źródłem pochodzenia zaliczek na koszty zarządu nieruchomością wspólną jest lokal użytkowy i ten fakt determinuje obowiązek podatkowy w CIT. Z tą interpretacją nie można się zgodzić – źródłem pochodzenia dochodu z zaliczek wnoszonych przez właścicieli lokali użytkowych nie jest ten lokal, gospodarka tym lokalem, ale obowiązek partycypowania w kosztach utrzymania i zarządu nieruchomością wspólną. Wspólnota nie wykonuje tych usług na rzecz właścicieli, ani też nie sprawuje w tym zakresie zarządu ich lokalami. Zaliczki pobierane są przez wspólnotę na podstawie art. 15 ust. 1 uwl, jako pokrycie kosztów zarządu.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, iż analogiczne zasady (jak w przywołanym wyroku WSA we Wrocławiu) stosuje się na gruncie podatku VAT – organy podatkowe przyjmują, że usługi remontowe, których przedmiotem są części wspólne (budynek jako całość), powinny być opodatkowane według stawki obniżonej 8% VAT, jeżeli nieruchomość zawierająca lokale mieszkalne i użytkowe może być uznana za budynek mieszkalny w rozumieniu obowiązujących przepisów (tj. według PKOB). Fiskus uznaje, że stosowanie różnych stawek jest konieczne, tylko gdy prace remontowe dotyczą poszczególnych części budynku, czyli odrębnie powierzchni mieszkalnych i niemieszkalnych. Taką wykładnię potwierdzają m.in. interpretacje Izby Skarbowej w Poznaniu z 9 czerwca 2010 r. (ILPP1/443-373/10-2/AT) i z 30 grudnia 2010 r. (ILPP1/443-940/08-2/AK).

Rafał Ostrowski

Mieszkanie i Wspólnota