

Mieszkanie i Wspólnota

Grudzień
12/2012
Rok XI (130)

Cena 15,75 zł
(w tym 5% VAT)

ISSN:1643-8426

PORADNIK WŁAŚCICIELI I ZARZĄDCÓW

*Pełnych
rodzinnego ciepła
Świąt
Bożego Narodzenia
oraz
wszelkiej
pomyślności
w
Nowym Roku
życzy
Redakcja*



Zwolnienie z VAT dla spółdzielni mieszkaniowych

Podstawowe zasady systemu podatku VAT zawarte są w dyrektywie 2006/112/WE Rady Europy z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L Nr 347) – dalej Dyrektywa VAT.

Do podstawowych zasad wspólnego systemu VAT należą: powszechność opodatkowania, zachowanie warunków konkurencji, faktyczne opodatkowanie konsumpcji, unikanie podwójnego opodatkowania oraz neutralność podatku VAT dla podatnika rozumiana jako stosowanie podatku od towarów i usług na wszystkich etapach obrotu gospodarczego z równoczesnym prawem do potrącenia podatku zawartego w poprzedniej fazie obrotu.

Postulat powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wszystkich towarów i usług wynika wprost z art. 1 Dyrektywy VAT. Wyjątkiem od tej zasady są zwolnienia podatkowe. Wówczas występuje sytuacja, iż w cenie dóbr i usług zwolnionych z podatku VAT zawarty jest podatek naliczony na wcześniejszych etapach obrotu.

Członek spółdzielni jest więc obciążony tym podatkiem, chociaż jest on ukryty w kwocie stawek opłat eksploatacyjnych.

Równocześnie podatki pośrednie w UE podlegają harmonizacji, która jest procesem mającym na celu koordynację polityki podatkowej państw członkowskich oraz zbliżanie do siebie wysokości stawek tych podatków.

Cel, jakim jest ochrona konkurencji i związana z tym wspomniana harmonizacja na obszarze Wspólnoty, wymaga jednakowego zakresu zwolnień od podatku od towarów i usług.

Zakres zwolnień został uregulowany w artykułach 131–166 Dyrektywy VAT. Zarówno polskie sądy administracyjne, jak i TSUE (poprzednio ETS) wielokrotnie potwierdzały, że przepisy o zwolnieniach muszą być ściśle interpretowane, ponieważ są odstępstwem od generalnej zasady opodatkowania wszystkich towarów i usług. Należy wspomnieć również, iż polski ustawodawca został pozbawiony swobody w stosowaniu zwolnień w podatku VAT, co wiązało się oczywiście z akcesją Polski do Unii Europejskiej i akceptacją jej porządku prawnego. Dyrektywa zakłada jednolity zakres zwolnień we wszystkich państwach członkowskich. Jednocześnie obowiązkiem państw członkowskich jest dokonanie odpowiedniej transpozycji przepisów dyrektywy do krajowego porządku prawnego.

Zakres zwolnienia dla spółdzielni mieszkaniowych w przepisach Dyrektywy VAT i ustawy VAT

Z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy VAT wynika, że zwolnienie podatkowe obejmuje 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 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych. Opłaty te wnoszone są generalnie na pokrycie wydatków związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w czę-

ściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni oraz w zobowiązaniach spółdzielni z innych tytułów.

Natomiast w przepisach samej Dyrektywy VAT nigdzie nie wymienia się wprost spółdzielni mieszkaniowych. W art. 132 ust. 1 znajduje się (między innymi) natomiast następujące zwolnienia:

– *usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłócenia konkurencji* (litera „f” cyt. artykułu),

– *świadczenie usług, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych w zakresie zbiorowego interesu swoich członków w zamian za składkę ustaloną zgodnie ze statutem przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku mającą cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej, filantropijnej lub obywatelskiej, pod warunkiem że to zwolnienie podatkowe nie spowoduje zakłóceń konkurencji* (litera „l” cyt. artykułu).

Rodzi się pytanie, czy spółdzielnia mieszkaniowa może zostać zaliczona do organizacji wskazanych w ww. przepisach, to jest czy może być uznana za „niezależną grupę osób”, których działalność jest zwolniona z podatku bądź za organizację członkowską wykonującą czynności na rzecz członków w zamian za składki i jednocześnie realizującą ww. cele.

W świetle przytoczonych uregulowań Dyrektywy VAT dopuszczalne jest postawienie tezy, iż zwolnienie dla spółdzielni mieszkaniowych z ustawy VAT jest mocno wątpliwe na tle zwolnień z Dyrektywy VAT.

W polskich przepisach ustawodawca w ogóle nie posługuje się sformułowaniem „niezależna grupa osób”. Orzecznictwo TSUE nie definiuje formy, w jakiej powinny działać „niezależne grupy osób”, o których mowa w analizowanym art. 132 ust. 1 lit. f) Dyrektywy VAT.

Dotychczasowe wyroki TSUE dotyczyły fundacji (wyrok w sprawie 348/87), bądź doprecyzowania zakresu zwolnienia (wyroki w sprawie C-407/07 i C-8/01). Również minister finansów, odpowiadając na interpelację poselską nr 84614 dotyczącą zdefiniowania pojęcia „niezależne grupy osób”, nie dał jasnej wykładni, ograniczając się do przywołania orzecznictwa oraz zasygnalizowania możliwości złożenia wniosku o indywidualną interpretację podatkową.

Niemniej jednak, aby móc skorzystać z przedmiotowego zwolnienia trzeba spełnić jednocześnie 6 przesłanek, tj.:

(1) usługi powinny być świadczone przez niezależne grupy osób;

(2) działalność osób wchodzących w skład grupy powinna być zwolniona lub nie podlegać opodatkowaniu VAT;

(3) usługi powinny być świadczone przez grupę na rzecz członków tej grupy;

(4) świadczone przez grupę usługi powinny być bezpośrednio konieczne dla wykonywania działalności przez członków tej grupy;

(5) grupa powinna otrzymywać od swoich członków wynagrodzenie w postaci zwrotu poniesionych wydatków oraz

(6) zwolnienie usług świadczonych przez grupę nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji.

W tym miejscu należy odwołać się do przepisów regulujących status spółdzielni, tj. ustawy z 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 ze zm.).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 tej ustawy celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu. Ponadto w myśl art. 1 ust. 6 ww. ustawy spółdzielnia może prowadzić również inną działalność gospodarczą na zasadach określonych w odrębnych przepisach i w statucie, jeżeli działalność ta związana jest bezpośrednio z realizacją celu, o którym mowa w ust. 1.

Spółdzielnia mieszkaniowa nie spełnia dwóch z ww. przesłanek z uwagi na fakt, iż członkami spółdzielni są zazwyczaj osoby fizyczne,

a ich przynależność do spółdzielni wiąże się z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych, nie zaś z prowadzeniem jakiejkolwiek działalności. Ponadto zauważyć należy, iż spółdzielnie zaspokajają potrzeby mieszkaniowe nie tylko członków, ale też osób, które nie zdecydowały się na przystąpienie w poczet członków. Spółdzielnia mieszkaniowa nie jest, zatem grupą zrzeszającą podmioty, których działalności jest zwolniona lub w związku, z którą nie są one uznawane za podatników podatku VAT oraz świadczącą usługi na rzecz członków, co oznacza, że dwie z przesłanek nie zostały spełnione (nr 3 i 4).

Zatem zwolnienie nie ma zastosowania.

Trudno również uznać spółdzielnie za organizacje wykonujące czynności na rzecz członków w zamian za składki, gdyż nie są one finansowane składkami członkowskimi. Co równie ważne, spółdzielnie nie realizują celów, które wskazano w Dyrektywie VAT jako uprawniające do zwolnienia (polityczne, związkowe, religijne, patriotyczne, filozoficzne, filantropijne lub obywatelskie).

Zakres związania przepisami Dyrektywy VAT

Generalna zasada stanowi, iż dyrektywy unijne są skierowane do państw członkowskich i nie wiążą podmiotów indywidualnych, podmioty te mogą jednak powołać się bezpośrednio na przepis dyrektywy w relacjach z organami krajowymi w przypadku kolizji pomiędzy normą prawa krajowego a normą prawa unijnego. Prawo takie występuje jednak, jedynie pod warunkiem, że przepis dyrektywy jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy.

W przypadku przyjęcia powyżej omówionego założenia, tj. zwolnienie z VAT jest przewidziane w prawie krajowym, nie występuje zaś ono w prawie wspólnotowym, nasuwa się pytanie: czy spółdzielnia może wówczas nie czuć się związana regulacjami krajowymi i traktować swoje czynności jako opodatkowane?

Przepisy wspólnotowe określające zakres opodatkowania są niewątpliwie bezpośrednio skuteczne. Skuteczne są także wspólnotowe przepisy dotyczące zwolnień podatkowych.

Z uwagi na powyższe można stwierdzić, iż dana czynność podatnika, choć zwolniona przez prawo krajowe, w myśl prawa wspólnotowego powinna podlegać opodatkowaniu.

Podatnicy mogą więc stosować bezpośrednio dyrektywę, uznając swoje czynności za opodatkowane.

Idąc dalej tym rozumowaniem – możliwe jest, aby spółdzielnia oparła się na prawie wspólnotowym w zakresie swoich praw, zaś w zakresie obowiązków czuła się związana wyłącznie prawem krajowym. W takiej sytuacji spółdzielnia miałaby prawo do nienaliczania podatku należnego (na podstawie prawa krajowego wprowadzającego zwolnienie od podatku), zachowując prawo do odliczenia podatku naliczonego (na podstawie Dyrektywy VAT).

Ta ciekawa teza była przedmiotem licznych wyroków polskich sądów administracyjnych. W świetle orzecznictwa sądów należy stwierdzić, iż zarysował się pogląd, zgodnie z którym, jeżeli podatnik wykonuje czynności, które zostały zwolnione z VAT (na podstawie sprzecznego z dyrektywą przepisu krajowego), jednocześnie zachowuje prawo do odliczenia (na podstawie dyrektywy) – orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego m.in.: z 1 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1591/09, czy też wyroki NSA z 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1298/08 i I FSK 2038/08, z 26 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 150/09 oraz z 8 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 96/10; z 20 marca 2012 r. o sygn. akt I FSK 848/11. Zagadnienie to było również przedmiotem orzecznictwa TSUE (por. wyrok w sprawie Svenska Staten przeciw Stockholm Lindopark AB, C-150/99), który potwierdził, iż wprowadzenie niezgodnego z przepisami prawa wspólnotowego zwolnienia z podatku VAT nie może pozbawić podatnika prawa do jego odliczenia. Jeżeli państwo członkowskie odebrało podatnikowi prawo do odliczenia w sposób sprzeczny z dyrektywą, podatnik może powoływać się wprost na dyrektywę i dokonać odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego nie oznacza jednak obowiązku wykazania podatku należnego ze sprzedaży niesłusznie zwolnionej przez państwo członkowskie.

Z przedstawionego orzecznictwa wynika paradoksalna z punktu widzenia konstruk-

cyjnych zasad VAT – ale zaistniała i możliwa – sytuacja, w której podatnik wykonuje czynności zwolnione z VAT (przepis krajowy nakazuje zastosowanie zwolnienia), jednocześnie mając prawo do odliczenia (na podstawie dyrektywy).

Dla porządku należy dodać, iż Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 17 października 2011 r. (sygn. III SA/Wa 456/11) potwierdził zaprezentowany powyżej sposób wykładni i hierarchii norm polskiego i unijnego prawa. Natomiast, korzystając z przysługujących mu środków zaskarżenia, minister finansów złożył skargę kasacyjną od powyższego wyroku WSA. Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 27.04.2012r. (sygn. akt I FSK 54/12) skierował do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: *czy ze względu na niezgodność zwolnienia z przepisami Dyrektywy VAT, podatnik na podstawie art. 168 tej Dyrektywy będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego? W uzasadnieniu NSA wskazał, iż istnieje orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdzające, iż jeżeli podatnik wykonuje czynności, które zostały zwolnione z VAT (na podstawie sprzecznego z dyrektywą przepisu krajowego), jednocześnie zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT (na podstawie dyrektywy).*

Tym samym wprowadzenie niezgodnego z prawem wspólnotowym zwolnienia od podatku VAT nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, także poprzez konieczność dokonania korekty podatku naliczonego. Niemniej jednak, w ocenie NSA, podatnik, który kwestionuje zgodność zwolnienia z Dyrektywą VAT ma możliwość opodatkowania transakcji celem skorzystania z prawa do odliczenia. Nie może natomiast jednocześnie korzystać ze zwolnienia i odliczać podatek naliczony (sprawa dotyczyła zwolnienia dla usług szkoleniowych).

Czas oczekiwania na odpowiedź na pytanie to średnio kilkanaście miesięcy. Niemniej jednak, moim zdaniem, skoro TSUE zajmował się już tym zagadnieniem (por. cyt. sprawa C-150/99 Svenska Staten przeciw Stockholm Lindopark), to należy spodziewać się, iż potwierdzi swoją

poprzednią wykładnię (tj. w sytuacji, gdy państwo członkowskie wprowadza zwolnienie, którego nie przewiduje Dyrektywa VAT, musi liczyć się z tym, że wystąpią podwójne negatywne skutki dla budżetu państwa, a podatnik ma prawo do odliczenia podatku, mimo że krajowe przepisy przewidują zwolnienie z podatku).

Podsumowanie

Polscy podatnicy, którzy będą wystarczająco zdeterminowani, mogą zatem próbować dochodzić prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego ze świadczeniem usług, które zostały wbrew przepisom prawa wspólnotowego, zwolnione przez polskiego ustawodawcę od podatku VAT. Obecnie nie jest mi znane żadne postępowanie/sprawa, która prowadzona byłaby przez spółdzielnię mieszkaniową. Niemniej nie można wykluczyć takiej sytuacji, iż któraś ze spółdzielni dojdzie do podobnych wniosków i wystąpi, czy to z korektami deklaracji, czy też z wnioskiem o interpretację (co wydaje się bezpieczniejszym rozwiązaniem).

Natomiast znane są przykłady z innych branż, gdzie np. spółka świadcząca usługi dystrybucji filmów złożyła korekty deklaracji VAT-7 (zwiększyła podatek naliczony) wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i ostatecznie wygrała sprawę przed NSA (wyrok z 20.3.2012 r., sygn. akt I FSK 847/1), bądź też z branży usług szkoleniowych (por. cyt. wyrok WSA sygn. akt III SA/Wa 456/11).

Można pokusić się o ogólną refleksję. Otóż w związku z panującym spowolnieniem gospodarczym w Unii Europejskiej pojawia się coraz więcej głosów, że system zwolnień w podatku VAT jest podstawową niedoskonałością wspólnego systemu, która musi być udoskonalona, co w przyszłości – wraz z innymi instrumentami wspólnej polityki – powinno pomóc UE wejść ponownie na ścieżkę wzrostu gospodarczego i dokonać pełnej harmonizacji podatków pośrednich.

Rafał Ostrowski