

I. Przedmiot opinii.

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytanie: Czy w świetle obowiązujących przepisów prawa spółdzielnia mieszkaniowa, która wraz z czynszem i innymi opłatami pobiera podatek od nieruchomości za lokal mieszkalny na rzecz gminy ma prawo naliczać od tego podatku podatek VAT?

II. Tezy opinii.

1) Kwota podatku od nieruchomości, który stanowi element składowy opłat wskazanych w art. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych, pobieranych przez spółdzielnię mieszkaniową zgodnie z jej statutem z tytułu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem lokalu, powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT od czynności wykonywanych przez spółdzielnię, za które pobiera ona te opłaty.

2) W przypadku gdy opłaty związane z eksploatacją i kosztami utrzymania lokalu, zawierające podatek od nieruchomości, dotyczą lokali mieszkalnych, to nie ma podstaw do naliczania od nich podatku VAT ze względu na zwolnienie z podatku od towarów i usług przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług lub w § 13 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

III. Podstawy prawne opinii.

1. art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 19 ust. 13 pkt 11, art. 29 ust. 1, art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.);
2. § 13 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 ze zm.)
3. Art. 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.);
4. art. 4 ust. 1-2 i ust. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 119. poz. 1116 ze zm.).

IV. Analiza prawna zagadnienia.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, opodatkowaniu tym podatkiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Świadczeniem usług w rozumieniu tej ustawy jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Zakres pojęcia „świadczenia usług” na gruncie ustawy o VAT jest zatem bardzo szeroki i obejmuje również czynności wykonywane przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz osób, którym przysługują prawa do lokali. Potwierdza to wprost treść art. 19 ust. 13 pkt 11 ustawy o VAT, z którego wynika, że obowiązek podatkowy powstaje 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 z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116, z późn. zm.).

Ustawa o VAT konstruuje zakres obowiązku podatkowego z tytułu czynności wykonywanych przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz podmiotów, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, odwołuje się zatem do opłat określonych w art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Zgodnie z przepisami art. 4 ust. 1-2 i 4 tej ustawy:

*„Art.4.1.Członkowie spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, są **obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu.***

*1¹.Osoby niebędące członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, są **obowiązane uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat na takich samych zasadach, jak członkowie spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 5.***

*2.Członkowie spółdzielni będący właścicielami lokali są **obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu.***

(...)

*4.Właściciele lokali niebędący członkami spółdzielni są **obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych.** Są oni również obowiązani uczestniczyć w wydatkach związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni, które są przeznaczone do wspólnego korzystania przez osoby zamieszkujące w określonych budynkach lub osiedlu. Obowiązki te wykonują **przez uiszczanie opłat na takich samych zasadach, jak członkowie spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 5”.***

Z powołanych przepisów ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych wynika, że podstawą naliczania opłat z tytułu eksploatacji i kosztów utrzymania lokali (czyli tzw. opłat czynszowych) jest **statut spółdzielni**, który może przewidywać, że podatek od nieruchomości stanowi element kalkulacyjny składający się na wskazane wyżej opłaty, czyli element składowy opłat za eksploatację i utrzymanie lokalu, pobieranych przez spółdzielnię.

Przy czym w myśl art. 4 ust. 6⁴ ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, spółdzielnia jest zobowiązana, na żądanie członka spółdzielni, właściciela lokalu niebędącego członkiem spółdzielni lub osoby niebędącej członkiem spółdzielni, której przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, **przedstawić kalkulację wysokości opłat.**

W przypadku lokali będących własnością spółdzielni (tj. lokali na prawach spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu oraz lokali na prawach spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu) podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółdzielnia jako właściciel. Wynika to z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.). Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, tzn. obowiązek jego uiszczenia uzależniony jest od samego posiadanego majątku, a nie od dochodów, które nieruchomości przynoszą. Podatek z tytułu własności nieruchomości ciąży na właścicielu niezależnie od tego czy nieruchomość jest przez niego wykorzystywana, czy też jest przedmiotem najmu, dzierżawy, ograniczonego prawa rzeczowego (w tym

spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu), czy też innej umowy o oddanie lokalu do używania (np. umowy o ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, o której mowa w art. 9 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych). Podatek od nieruchomości stanowi zatem dla właściciela element kosztów utrzymania nieruchomości. Jednak w przypadku gdy z nieruchomości (lokalu) nie korzysta właściciel, lecz inna osoba (np. członek spółdzielni, któremu przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu), spółdzielnia jako właściciel może przenieść ekonomiczny ciężar podatku od nieruchomości na podmiot korzystający z nieruchomości poprzez w kalkulowanie kwoty tego podatku w opłatę z tytułu eksploatacji i kosztów utrzymania nieruchomości. Podstawą do takiego obciążenia powinien być statut spółdzielni, co wynika z art. 4 oraz z art. 9 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Podatek od nieruchomości staje się wówczas elementem rachunku kosztów zmierzającym do ustalenia odpłatności za korzystanie z lokalu, uiszczanej na rzecz spółdzielni.

Kwota podatku od nieruchomości, który stanowi element kalkulacji opłat wskazanych w art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, pobieranych przez spółdzielnię mieszkaniową zgodnie z jej statutem z tytułu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem lokalu, powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT od czynności wykonywanych przez spółdzielnię, za które pobiera ona te opłaty.

Wynika to z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, w świetle którego podstawą opodatkowania jest obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje zaś **całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej**. W przypadku świadczeń należnych od członków spółdzielni (lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu) podstawa opodatkowania obejmuje więc całość opłat uiszczanych na rzecz spółdzielni z tytułu eksploatacji i utrzymania lokalu, w ramach których może być w kalkulowana również kwota podatku od nieruchomości. Równowartość podatku od nieruchomości, którą spółdzielnia obciąża osobę posiadającą spółdzielcze prawo do lokalu stanowi wówczas część kwoty należnej z tytułu usługi świadczonej przez spółdzielnię, za którą pobiera ona opłaty określone w art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych zgodnie z postanowieniami statutu.

Art. 29 ust. 1 ustawy o VAT stanowi implementację unormowań dyrektywy 112/2006/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.) , zwanej dalej „dyrektywą VAT”. Art. 73 tej dyrektywy stanowi, że:

*„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, **podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia**”.*

Art. 78 dyrektywy VAT precyzuje natomiast, że **do podstawy opodatkowania wlicza się** następujące elementy: **podatki**, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT; a także koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Pogląd, że podatki, w tym taki podatek jak od nieruchomości, stanowią element składowy podstawy opodatkowania transakcji, z którymi są ściśle związane, znajduje potwierdzenie również w doktrynie prawa podatkowego i w orzecznictwie (zob. J. Zubrzycki. *Leksykon VAT 2012*, Wyd. Unimex, Wrocław 2012, s. 865; E. Sokołowska-Strug (red.), *Leksykon VAT. Praktyka, teoria, orzecznictwo*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 1713-1715; oraz wyrok NSA z 31 maja 2000 r., I SA/Gd 812/98, LexPolonica nr 364778; a także wyrok NSA z 17 kwietnia 1998 r., I SA/Gd 349/96). Podobne stanowisko prezentowane jest również w interpretacjach przepisów prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe

(zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 maja 2009 r., nr IPPP2/443-353/09-2/AS, publ. <http://sip.mf.gov.pl>). Obciążenie osoby posiadającej spółdzielcze prawo do lokalu przez spółdzielnię wartością podatku od nieruchomości odbywa się na zasadzie podobnej jak w przypadku obciążenia równowartością podatku od nieruchomości najemcy przez wynajmującego w umowie najmu, z której może wynikać, że wartość tego podatku obciąża najemcę, stanowiąc wówczas składnik odpłatności za usługę najmu – por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 czerwca 2008 r., nr IBPP1/443-444/08/JP; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 marca 2010 r., nr ITPP1/443-1210/09/AJ; oraz wyrok NSA z 17 września 1997 r., SA/Sz 1210/96, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1999/4, poz. 132, w którym NSA orzekł, że: „w przypadku, gdy wynajmujący obciąża najemcę również należnością stanowiącą równowartość podatku od nieruchomości, to kwota ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ stanowi część kwoty należnej z tytułu świadczonej usługi”. Z tym, że w przypadku stosunków pomiędzy spółdzielnią a podmiotem posiadającym spółdzielcze prawo do lokalu, podstawa takiego obciążenia ekonomicznym ciężarem podatku od nieruchomości powinna mieć swoje źródło w statucie spółdzielni.

Wprawdzie art. 79 lit. c) dyrektywy VAT wyłącza z podstawy opodatkowania kwoty otrzymane przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym. Jednakże norma ta nie może znaleźć zastosowania do rozliczenia kwot podatku od nieruchomości między spółdzielnią mieszkaniową a jej członkiem (podmiotem spółdzielczego prawa do lokalu), ponieważ podatek od nieruchomości nie jest wydatkiem ponoszonym przez spółdzielnię w imieniu i na rzecz nabywcy (członka spółdzielni), lecz w imieniu własnym spółdzielni jako podatnika podatku od nieruchomości, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tego tytułu.

Okoliczność, że kwotę podatku od nieruchomości – która zgodnie ze statutem spółdzielni może stanowić element tzw. opłat czynszowych, ponoszonych w związku z eksploatacją i utrzymaniem lokalu – należy wliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, nie przesądza jednak o tym, że członek spółdzielni (lub inna osoba, której przysługuje spółdzielcze prawo do **lokalu mieszkalnego**) zostanie obciążona faktycznym ciężarem podatku VAT z tego tytułu.

W art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT ustawodawca przewidział bowiem zwolnienie od podatku VAT dla **czynności wykonywanych 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 dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych**.

Natomiast w § 13 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 ze zm.) prawodawca objął zakresem analogicznego zwolnienia również **czynności wykonywane na rzecz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali mieszkalnych, za które są pobierane opłaty zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych**.

Powyższe regulacje prawopodatkowe oznaczają, że w przypadku gdy opłaty związane z eksploatacją i utrzymaniem lokalu, w których zawarto podatek od nieruchomości, dotyczą **lokali mieszkalnych**, to nie ma podstaw do naliczania od nich podatku VAT przez spółdzielnię ze względu na zwolnienie z podatku od towarów i usług przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT lub w § 13 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów. Zwolnieniami przewidzianymi w tych

przepisach objęto bowiem całość opłat pobieranych przez spółdzielnię z tytułu eksploatacji i kosztów utrzymania lokalu mieszkalnego, a więc również wartość w kalkulowanym w te opłaty podatku od nieruchomości (por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2012*, Wyd. Unimex, Wrocław 2012, s. 1017-1018; oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 marca 2009, nr ILPP1/443-25/09-2/KG).

Odmienne rzecz przedstawia się natomiast w przypadku podatku od nieruchomości w kalkulowanym w opłaty uiszczane na rzecz spółdzielni za eksploatację i utrzymanie **lokali użytkowych**, w tym garaży, które nie zostały przez ustawodawcę objęte zwolnieniem od podatku VAT, co skutkuje koniecznością naliczania od nich podatku od towarów i usług (zob. m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 sierpnia 2008 r., nr IPPP1-443-999/08-4/BS; oraz wyrok NSA z 29 stycznia 2008 r., sygn. akt I FSK 155/07; a także wyrok NSA z 11 marca 2011 r., I FSK 447/10, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). W wyrokach tych wyjaśniono, że: „Zwolnieniu od podatku od towarów i usług podlegają czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni mieszkaniowych oraz osób niebędących członkami, jeżeli pobierane przez te spółdzielnie opłaty dotyczą samodzielnych lokali mieszkalnych (wraz z pomieszczeniami pomocniczymi). Nie korzystają z tego zwolnienia czynności spółdzielni, za które pobierane są opłaty związane z lokalami użytkowymi bądź garażami, choćby stanowiły one część składową lokalu mieszkalnego”.

Wyjątek wskazywany w orzecznictwie dotyczy opłat eksploatacyjnych pobieranych przez spółdzielnię za miejsca postojowe w garażu wielostanowiskowym odpodmiotów, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych. Miejsce postojowe samo w sobie nie jest bowiem lokalem ani pomieszczeniem, lecz powierzchnią wydzieloną w garażu wielostanowiskowym, związaną z posiadaniem spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku WSA w Warszawie z 17 grudnia 2009 r., III SA/Wa 1270/09 (publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), opłaty eksploatacyjne pobierane za takie miejsca postojowe od podmiotów posiadających spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego mogą korzystać ze zwolnienia od podatku VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT. Jak wynika z informacji zamieszczonej w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) orzeczenie to jest nieprawomocne. Gdyby jednak wskazany w nim kierunek wykładni się utrzymał, oznaczałoby to, że nie ma podstaw do naliczania podatku VAT również w odniesieniu do równowartości podatku od nieruchomości zawartego w opłatach pobieranych przez spółdzielnię za miejsca postojowe w garażach wielostanowiskowych związane z posiadaniem spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych.

Autor:

prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski
ekspert ds. legislacji
w Biurze Analiz Sejmowych
Uniwersytet Łódzki

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Analiz Sejmowych
Grzegorz Gołębiowski

Deskryptory bazy rex: podatek od towarów i usług, spółdzielnie mieszkaniowe