

Pismo

z dnia 5 marca 2008 r.

Ministerstwo Finansów

DD6/8213/11/KWW/07/MB7/82

Wyjaśnienia dotyczące art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dz.Urz.MF.2008.3.27

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa, na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), przekazuję wyjaśnienia dotyczące art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.).

Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. przepisem art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają zatem jedynie dochody uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, które nie zostały przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych oraz dochody uzyskane z innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Istotne z punktu prawidłowego stosowania wyżej wymienionego przepisu art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest określenie zakresu pojęcia "zasoby mieszkaniowe oraz gospodarka zasobami mieszkaniowymi", użytego w tym przepisie.

Użyte w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przytoczone wyżej pojęcie, nie jest określeniem nowym stworzonym na potrzeby znowelizowanej ustawy. Występowało ono także w obowiązujących do końca 2006 r. przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwalniających od podatku dochody podatników zajmujących się gospodarką zasobami mieszkaniowymi (np. spółdzielni mieszkaniowych od 1994 r., wspólnot mieszkaniowych od 1997 r. - art. 17 ust. 1 pkt 4f oraz pkt 4m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Również obowiązująca od 2001 r. ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 119,

poz. 1116, z późn. zm.) posługuje się określeniem gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

W trakcie wieloletniego funkcjonowania tego pojęcia w wyżej wymienionych ustawach, kwalifikacja przychodów i kosztów związanych z gospodarką zasobami mieszkaniowymi nie nastręczała trudności podatnikom. Z uwagi jednak na pojawiające się wątpliwości wśród podatników oraz części organów podatkowych co do zakresu pojęcia "zasoby mieszkaniowe oraz gospodarka zasobami mieszkaniowymi", użytego w art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zasadne jest wydanie interpretacji ogólnej w tym zakresie.

Mimo, iż ustawy określające zasady funkcjonowania podmiotów zajmujących się gospodarką mieszkaniową nie zawierają definicji, która określałaby wprost przedmiot gospodarki zasobami mieszkaniowymi, to jednak analiza postanowień tych ustaw, w szczególności ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, jest pomocna przy określeniu zakresu pojęcia "zasoby mieszkaniowe oraz gospodarka zasobami mieszkaniowymi", używanego w art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych wynika, że podstawowym celem spółdzielni mieszkaniowych jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych ludności przez dostarczanie im oprócz lokali mieszkalnych, także lokali o innym przeznaczeniu. Osoby w posiadaniu których znajdują się lokale obowiązane są uczestniczyć w wydatkach nie tylko związanych z eksploatacją i utrzymaniem tych lokali, ale również z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych oraz kosztami ich zarządu (por. art. 1 i art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych). Podobnie stanowią przepisy regulujące prawa i obowiązki właścicieli lokali tworzących wspólnotę mieszkaniową (por. art. 12-15 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali - Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903, z późn. zm.).

Uwzględniając charakter wnoszonych opłat oraz pokrywanych z nich kosztów, uzasadnione jest rozumienie pojęcia "zasoby mieszkaniowe", użytego w art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie tylko jako obejmującego lokale mieszkalne, ale również pozostałe pomieszczenia i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego, lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań, jak również ułatwiające dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie oraz administrowanie.

W skład tak rozumianych zasobów mieszkaniowych wchodzi także tego rodzaju pomieszczenia, jak np. piwnice, strychy, garaże, określane w wyżej wymienionej ustawie o własności lokali jako tzw. pomieszczenia przynależne. Zasobami tymi objęta jest również tzw. nieruchomość wspólna, którą zgodnie z wyżej przytoczoną ustawą o własności lokali, stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali, jak np. windy, klatki schodowe, chodniki przed budynkami mieszkalnymi, media na terenach, na których znajdują się te

budynki. Pojęcie "zasobów mieszkaniowych", obejmuje również pomieszczenia związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania lokali i budynków mieszkalnych, tj. pomieszczeń administracji, kotłowni oraz osiedlowych warsztatów konserwacyjno-remontowych.

Pojęcie to nie może być jednak rozciągane na lokale użytkowe wynajmowane osobom fizycznym oraz osobom prawnym przez podatników, o których mowa w wyżej wymienionym [art. 17 ust. 1 pkt 44](#) ustawy. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że zwolnieniu podlegają jedynie dochody uzyskane z "gospodarki zasobami mieszkaniowymi". Nie mogą zatem być nim objęte dochody osiągnięte z pozostałej działalności gospodarczej, jaką jest np. wynajmowanie lokali niemieszkalnych (użytkowych).

W dotychczasowym orzecznictwie NSA wielokrotnie podkreślano, że wszelkie przywileje podatkowe, a takimi są zarówno zwolnienia, jak i ulgi podatkowe, są naruszeniem jednej z głównych zasad opodatkowania, a mianowicie zasady sprawiedliwości podatkowej. Wszelkie zatem ulgi i zwolnienia, jako wyjątki od tej zasady, nie mogą być interpretowane według wykładni rozszerzającej (por. wyrok NSA z dnia 23 listopada 1993 r., sygn. akt [SA/Po 1811/93](#)).

Takie stanowisko prezentowane było np. w wyroku NSA z dnia 18 stycznia 2000 r. (sygn. akt [III SA 120/99](#)), w którym stwierdzono, że pod pojęciem gospodarki zasobami mieszkaniowymi należy rozumieć działania mające na celu utrzymanie substancji pomieszczeń mieszkalnych w należytym stanie. Pogląd taki prezentowało także Ministerstwo Finansów (pismo z dnia 22 grudnia 2006 r. Nr DD6-8213-438/WK/06/339/391).

W związku z tym, zdaniem Ministra Finansów, przez "zasoby mieszkaniowe", o których mowa w przepisie [art. 17 ust. 1 pkt 44](#) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy rozumieć:

znajdujące się w budynku mieszkalnym lokale mieszkalne wraz z przynależnymi do nich pomieszczeniami oraz wyposażenie techniczne, jak np.:

- * dźwigi osobowe i towarowe,
- * aparaty do wymiany ciepła,
- * kotłownie i hydrofornie wbudowane,
- * klatki schodowe,
- * strychy, piwnice, komórki,
- * balkony, loggie,
- * garaże,
- pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych, tj.:
- * budynki (pomieszczenia) administracji osiedlowej, np.: spółdzielni mieszkaniowej, wspólnot mieszkaniowych,
- * kotłownie i hydrofornie wolnostojące,
- * osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe,

- urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się budynki wyżej wymienione jak np.:
- zbiorniki-doły gnilne, szamba, przydomowe oczyszczalnie ścieków,
- rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej,
- sieci elektroenergetyczne i telekomunikacyjne,
- budowle inżynieryjne (studnie itp.), stacje transformatorowe,
- budowle komunikacyjne, jak: drogi osiedlowe, ulice, chodniki,
- inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych, jak np.: latarnie oświetleniowe, ogrodzenia, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci.

Związane z wyżej wymienionymi budynkami (lokalami mieszkalnymi i pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami przychody (np. opłaty, czynsze, odsetki za zwłokę od nieterminowych ich wpłat) oraz sfinansowane z nich koszty stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich lokalami mieszkalnymi, pomieszczeniami oraz urządzeniami, nierozłącznie i trwale związane są z gruntami, na których zostały one zbudowane. Oznacza to, że grunty wraz ze znajdującymi się na nich budynkami mieszkalnymi wchodzi w skład zasobów mieszkaniowych. Tym samym wartość otrzymanego nieodpłatnie na własność gruntu, na którym stoją budynki mieszkalne (np. przez jego zasiedzenie, bądź w formie darowizny) stanowi przychód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Odnosi się to również do nabycia na własność przez zasiedzenie, w trybie przewidzianym w [art. 35 ust. 4¹](#) oraz [ust. 4²](#) ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, nieruchomości gruntowej posiadanej przez spółdzielnię mieszkaniową co najmniej od 5 grudnia 1990 r., należąca do Skarbu Państwa, gminy albo nieznanego właściciela.

Przychodem tym jest także premia termomodernizacyjna, o której mowa w ustawie z dnia 18 grudnia 1998 r. o wspieraniu przedsięwzięć termomodernizacyjnych (Dz. U. Nr 162, poz. 1121, z późn. zm.), przyznawana m.in. spółdzielniom mieszkaniowym oraz wspólnotom mieszkaniowym na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, którego celem jest zmniejszenie zapotrzebowania na energię oraz ograniczenie strat energii w zasobach mieszkaniowych, co w konsekwencji wpływa na koszty utrzymania tych zasobów. Premię tę stanowi 25% umorzonych kwoty kredytu zaciągniętego na realizację przedsięwzięcia.

Przychody i koszty składające się na gospodarkę zasobami mieszkaniowymi są jednocześnie przychodami i kosztami podatkowymi w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ([art. 12](#) oraz [art. 15 ust. 1](#), z uwzględnieniem [art. 16 ust. 1](#)). Dochód powstały z tego tytułu, w myśl [art. 17 ust. 1 pkt 44](#) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolny jest od podatku dochodowego, o ile przeznaczony zostanie na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podlegają dochody osiągnięte z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, bez względu na cel, na jaki zostanie przekazany. Są to zatem dochody z działalności gospodarczej, która nie jest podstawową działalnością prowadzoną przez podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Działalnością taką, oprócz wyżej wymienionej działalności polegającej na wynajmowaniu lokali użytkowych, jest także np. wynajmowanie powierzchni budynków mieszkalnych na reklamy, dachów tych budynków pod anteny satelitarne.
