

0114-KDIP2-1.4010.386.2020.1.OK, Zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu pochodzącego z tytułu ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej. - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Status: aktualne

Pismo

z dnia 30 grudnia 2020 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0114-KDIP2-1.4010.386.2020.1.OK

Zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu pochodzącego z tytułu ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej.

Spis treści

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 7 października 2020 r. (data wpływu 3 listopada 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu pochodzącego z tytułu ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 3 listopada 2020 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu pochodzącego z tytułu ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wspólnota Mieszkaniowa podpisała w formie aktu notarialnego umowę ustanowienia służebności gruntowej z Miastem (...) dla nieruchomości wspólnej stanowiącej zabudowaną działkę księga wieczysta nr (...). Nr ewidencyjny działki (...) o identyfikatorze (...) z obrębu nr (...), oznaczoną jako tereny mieszkaniowe o obszarze (...) ha.

Na przedmiotowym gruncie stanowiącym działkę ewid. Nr (...) usytuowany jest budynek mieszkalny w którym wyodrębniono własność 55 lokali, stanowiących odrębne nieruchomości.

Podziemna część działki ewid. Nr (...) stanowiąca fragment o powierzchni 105 m² jest zajęta pod tunel szlakowy wschodnio-północnego odcinka (...).

Służebność gruntowa, polega na korzystaniu wyłącznie z części podziemnej Nieruchomości zajętej przez tunel (...). Służebność zostaje ustanowiona na czas nieoznaczony za

jednorazowym wynagrodzeniem.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy dochód uzyskany ze służebności gruntowej podziemnej części działki nr. ew. 27 może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych? (art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)
2. Czy przychód uzyskany ze służebności gruntowej, podziemnej części działki nr ew. 27, powinien być wliczony do wartości sprzedaży zgodnie z art. 113 ustawy o podatku o towarów i usług?

Niniejsza interpretacja została wydana w zakresie pytania oznaczonego nr 1, tj. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. W zakresie pytania nr 2 odnośnie podatku od towarów i usług zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zdaniem Wnioskodawcy, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolne od podatku są dochody wspólnoty mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, przeznaczone na cele związane z utrzymaniem tych zasobów. Teren który objęty jest służebnością znajduje się bezpośrednio pod budynkiem mieszkalnym właściciele utrzymują go z comiesięcznych zaliczek na utrzymanie nieruchomości wspólnej. Przychód uzyskany ze służebności będzie w całości przeznaczony na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych m.in. na remonty.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktyczne uznaje się w zakresie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu pochodzącego z tytułu ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej - za nieprawidłowe.

Zasady funkcjonowania wspólnot mieszkaniowych określa ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 532, z późn. zm.).

Zgodnie z art. 6 tej ustawy, ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana.

Wspólnota mieszkaniowa nie posiada osobowości prawnej. Wspólnotę tworzą zarówno właściciele odrębnych lokali mieszkalnych, jak i właściciele odrębnych lokali użytkowych. Każdy członek wspólnoty mieszkaniowej jest właścicielem lokalu oraz udziału w nieruchomości wspólnej. Udział w nieruchomości wspólnej jest prawem związanym z własnością lokalu.

Stosownie do art. 13 ww. ustawy, właściciel ponosi wydatki związane z utrzymaniem jego lokalu, jest obowiązany utrzymywać swój lokal w należyтым stanie, przestrzegać porządku domowego, uczestniczyć w kosztach zarządu związanych z utrzymaniem nieruchomości wspólnej, korzystać z niej w sposób nieutrudniający korzystania przez innych współwłaścicieli oraz współdziałać z nimi w ochronie wspólnego dobra.

Artykuł 14 ustawy o własności lokali stanowi natomiast, że na koszty zarządu nieruchomością wspólną składają się w szczególności:

1. wydatki na remonty i bieżącą konserwację;
2. opłaty za dostawę energii elektrycznej i ciepłej, gazu i wody, w części dotyczącej

nieruchomości wspólnej, oraz opłaty za antenę zbiorczą i windę;

3. ubezpieczenia, podatki i inne opłaty publicznoprawne, chyba że są pokrywane bezpośrednio przez właścicieli poszczególnych lokali;

4. wydatki na utrzymanie porządku i czystości;

5. wynagrodzenie członków zarządu lub zarządcy.

Zasadniczym źródłem przychodów wspólnoty mieszkaniowej, zgodnie z art. 15 ww. ustawy, są zaliczki wnoszone przez jej członków w formie bieżących opłat na pokrycie kosztów zarządu.

Wspólnoty mieszkaniowe jako jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, dalej: "ustawa CIT", "u.p.d.o.p." lub "ustawa o p.d.o.p."), są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, podlegają więc regułom podatkowym wynikającym z tej ustawy.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Z art. 7 ust. 2 ustawy wynika, że dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

W art. 12 ust. 1 pkt ustawy CIT zamieszczono otwarty katalog zdarzeń stanowiących przychód podatkowy, wskazując, iż przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Dochód ustalony w powyższy sposób (art. 7 ust. 2 ustawy o p.d.o.p.) może być przedmiotem zwolnienia z opodatkowania, na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten zawiera bowiem katalog dochodów wolnych od podatku, czyli innymi słowy, wyłącza z podstawy opodatkowania dochody uzyskane z tytułów w nim wymienionych.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o p.d.o.p., wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств будownицтва сполечного oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczanej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Przedmiotem powyższego zwolnienia jest zatem dochód uzyskany przez wskazane w powołanym przepisie podmioty ze źródła, jakim jest działalność w zakresie gospodarki zasobami mieszkaniowymi, jeżeli został przeznaczony na cele preferowane przez

ustawodawcę, tj. cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Wobec tego opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają dochody uzyskane z:

- * gospodarki zasobami mieszkaniowymi, które nie zostały przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych oraz
- * innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet wówczas, gdy zostaną przeznaczone na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji: "zasobów mieszkaniowych" oraz "gospodarki zasobami mieszkaniowymi". Posługując się zatem językiem potocznym, wskazać należy, iż pojęcie "gospodarka" - w kontekście omawianego przypadku - oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś. Z definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo PWN) wynika również, że pojęcie "gospodarki" nie ogranicza się tylko do zarządzania i dysponowania, ale obejmuje także całość mechanizmów i warunków działania podmiotów gospodarczych związanych z wytwarzaniem i podziałem dóbr i usług. "Zasób" zaś to m.in. pewna nagromadzona ilość czegoś. Natomiast pojęcie "mieszkanie" jest równoznaczne w swojej treści z pomieszczeniem, w którym się mieszka (vide: Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN). Tak więc przymiotnik "mieszkaniowy", określa rzeczy związane z mieszkaniem.

Przez "zasoby mieszkaniowe" należy zatem rozumieć:

- * budynki mieszkalne wraz z wyposażeniem technicznym oraz przynależnymi do nich pomieszczeniami, w szczególności: dźwigi osobowe i towarowe, aparaty do wymiany ciepła, kotłownie i hydrofornie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, balkony, loggie, komórki, 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, kotłownie i hydrofornie wolnostojące, osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe,
- * urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się ww. budynki: zbiorniki - doły gnilne, szamba, przydomowe oczyszczalnie ścieków, rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej, sieci elektroenergetyczne i telekomunikacyjne, budowle inżynierskie (studnie itp.), stacje transformatorowe, budowle komunikacyjne (np. drogi osiedlowe, ulice, chodniki), inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych (np. latarnie oświetleniowe, ogrodzenia, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci).
- * grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, na których posadowione są budynki mieszkalne.

Związane z wyżej wymienionymi budynkami (lokalami mieszkalnymi i pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami przychody oraz sfinansowane z nich koszty stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Stanowią one jednocześnie przychody i koszty podatkowe w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 12 ust. 1 pkt 1 oraz art. 15 ust. 1, z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 ustawy).

Dochód powstały z tego tytułu, w myśl ww. art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT, wolny jest od podatku dochodowego, o ile przeznaczony zostanie na cele związane z utrzymaniem zasobów

mieszkaniowych.

Zaznaczyć należy, że ze zwolnienia nie będą korzystały dochody, osiągnięte z innych źródeł niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet jeśli zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów, gdyż nie będzie spełniony jeden z kumulatywnych warunków wskazanych w cytowanym art. 17 ust. 1 pkt 44 ww. ustawy.

Z przedmiotowego wniosku wynika, że Wspólnota Mieszkaniowa podpisała w formie aktu notarialnego umowę ustanowienia służebności gruntowej z Miastem (...) dla nieruchomości wspólnej stanowiącej zabudowaną działkę księga wieczysta nr (...).

Na przedmiotowym gruncie stanowiącym działkę ewid. nr (...) usytuowany jest budynek mieszkalny w którym wyodrębniono własność 55 lokali, stanowiących odrębne nieruchomości.

Podziemna część działki ewid. nr (...) stanowiąca fragment o powierzchni 105 m² jest zajęta pod tunel szlakowy wschodnio-północnego odcinka II (...).

Służebność gruntowa, polega na korzystaniu wyłącznie z części podziemnej Nieruchomości zajętej przez tunel (...). Służebność zostaje ustanowiona na czas nieoznaczony za jednorazowym wynagrodzeniem. Przychód uzyskany ze służebności będzie w całości przeznaczony na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych m.in. na remonty.

Odnosząc zatem powyższe okoliczności do obowiązującego stanu prawnego należy stwierdzić, że dochód otrzymany od Miasta (...) z tytułu ustanowienia służebności gruntowej nie może być uznany za dochód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Należy w tym miejscu przytoczyć fragment uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1025/13, z którego wynika, że "garaże mieszczą się w pojęciu 'zasoby mieszkaniowe', w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., o ile służą mieszkańcom, będącym równocześnie członkami spółdzielni, w zaspakajaniu ich potrzeb mieszkaniowych i wykorzystywane są zgodnie z przeznaczeniem, dla którego zostały wybudowane. Tym samym wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej, w tym także wynajmowanie garaży, 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 u.p.d.o.p. (...) uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych."

Powyższa konkluzja ma zastosowanie również w przypadku oddania części nieruchomości będącej własnością Wspólnoty Mieszkaniowej do dyspozycji osoby niebędącej członkiem ww. Wspólnoty, w ramach służebności gruntowej. Ustanowienie służebności przez Wspólnotę na rzecz podmiotu niebędącego członkiem Wspólnoty stanowi odpłatne świadczenie, dokonywane w ramach działalności Wspólnoty niemieszczącej się w zakresie gospodarowania zasobami mieszkaniowymi, a zatem Wspólnota nie ma możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego wskazanego w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., a dochód pochodzący z ustanowienia służebności gruntowej powinien zostać opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych.

Biorąc pod uwagę powyższe należy uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej

stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.