

Umowa najmu lokali użytkowych w praktyce zarządcy

Zarówno wspólnoty jak i spółdzielnie mieszkaniowe posiadają w swoich zasobach, oprócz lokali mieszkalnych, również lokale użytkowe. Z tytułu ich wynajmu generowane są dochody, które finalnie obniżają koszty eksploatacji ponoszone przez właścicieli lokali mieszkalnych. W poniższym artykule przybliżono tematykę związaną z gospodarką lokalami użytkowymi, zarówno od strony formalno-prawnej, jak i podatkowo-rachunkowej.

§§§

Umowa najmu jest zaliczana do umów o czasowe używanie rzeczy lub praw. Jest to umowa konsensualna, zobowiązująca, odpłatna i wzajemna (art. 487 § 2 Kodeksu cywilnego; dalej jako k.c.). Z umowy najmu wynika zobowiązanie wynajmującego do dania rzeczy wynajętej do umówionego użytku na czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemcy do zapłaty umówionego czynszu (art. 659 § 1 k.c.). Umowa najmu lokalu powinna być zawarta na piśmie. Zależnie od woli stron, umowa najmu może być zawarta na czas oznaczony lub nieoznaczony. Przy czym, zawierając umowy najmu na czas określony, należy zdawać sobie sprawę, jakie skutki prawne, szczególnie w zakresie wypowiedzenia, rodzi zawarcie takiej umowy (szerzej o tym w dalszej części artykułu). Zawarcie terminowej umowy najmu jest zwykle korzystne dla wynajmującego, gdyż stabilizuje okres uzyskiwania przez niego dochodów czynszowych. Najemcy również mogą być zainteresowani taką formą korzystania z lokalu, uzyskują bowiem pewność, że wynajmujący nie będzie mógł rozwiązać umowy na zasadach ogólnych.

Zmiana wysokości czynszu

Jeżeli z treści umowy najmu nie wynika wyłączna możliwość dokonania zmiany wysokości czynszu na zasadach określonych w umowie, wynajmujący może skorzystać z możliwości wynikającej z art. 685¹ k.c. Przepis ten dotyczy zarówno umów najmu na czas nieoznaczony, jak i umów na czas oznaczony. Zgodnie z nim, wynajmujący lokal może podwyższyć czynsz, wypowiadając dotychczasową wysokość czynszu najpóźniej na miesiąc naprzód, na koniec miesiąca kalendarzowego. Przepis ten daje więc wynajmującemu możliwość podwyższenia czynszu (wypowiedzenia jego dotychczasowej wysokości) w trybie jednostronnego oświadczenia woli o charakterze prawokształtującym. W takim przypadku zgoda najemcy nie jest wymagana. Niemniej jed-

nak brak jego akceptacji spowoduje, że umowa najmu wygaśnie po upływie miesięcznego terminu wypowiedzenia wskazanego w tym przepisie. W praktyce w umowach strony zwykle rezygnują ze stosowania reguł kodeksowych i uzależniają waloryzację czynszu od innych czynników, np. wskaźników wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych publikowanych przez Główny Urząd Statystyczny. Szczególne znaczenie ma to w przypadku długoterminowych umów najmu; wysokość czynszu powinna pozostawać atrakcyjna dla obu stron umowy przez cały okres najmu. Poza wyborem wskaźnika waloryzującego strony zwykle ustalają, kiedy rozpocznie się waloryzacja czynszu oraz czy możliwa będzie również tzw. waloryzacja ujemna – innymi słowy: czy czynsz ulegnie obniżeniu, jeśli wybrany wskaźnik będzie ujemny lub niższy od poprzedniego. Co istotne, stwierdzenie w umowie, iż waloryzacja jest jedynym sposobem zmiany czynszu skutkuje skutecznym wyłączeniem stosowania art. 685¹ k.c. Klauzula waloryzacyjna ogranicza więc możliwość innych podwyżek. Na potwierdzenie tej tezy można przywołać wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 21 sierpnia 2014 r. (sygn. akt: I ACa 654/14), który stwierdził, że „poprzez wprowadzenie do umowy najmu klauzuli waloryzacyjnej, wynajmujący pośrednio zgadza się ograniczyć swoje generalne uprawnienie do jednostronnego podwyższania czynszu wynikające z art. 685¹ k.c., do zakresu uzgodnionej waloryzacji. Gdyby bowiem wynajmujący miał uprawnienie to zachować w pełnym zakresie, wówczas określenie zasad waloryzacji czynszu byłoby zbędne. Nie jest zasadne stanowisko, iż uprawnienie wynajmującego do wypowiedzenia czynszu najmu ma umożliwiać



► UWAGA!

Wynajmujący lokal może podwyższyć czynsz, wypowiadając dotychczasową wysokość czynszu najpóźniej na miesiąc naprzód, na koniec miesiąca kalendarzowego.

podwyżkę czynszu, która może wykraczać poza waloryzację czynszu, gdyż ta ostatnia zakłada jedynie zapewnienie świadczeniu takiej samej wartości ekonomicznej, jaką świadczenie miało w chwili jego powstania, natomiast podwyżka czynszu może być umotywowana zupełnie innymi powodami. Taka bowiem interpretacja art. 685¹ k.c. godziłaby w fundamentalną zasadę polskiego systemu prawnego, jaką jest zasada *pacta sunt servanda*, która podlega ograniczeniu jedynie poprzez instytucje umożliwiające modyfikację (...) lub rozwiązanie zobowiązania (...) mające nie tylko wyjątkowy, ale także nadzwyczajny charakter”.

Adaptacja lokalu

W większości przypadków lokale będące własnością wspólnoty czy spółdzielni przeznaczone do wynajmu wymagają dostosowania do potrzeb konkretnej branży. Wyrażenie przez wynajmującego zgody na dokonanie zmian w lokalu wymaga umieszczenia w umowie odpowiednich zapisów dotyczących adaptacji lokalu, jej zakresu oraz rozliczeń z tym związanych. Jeżeli umowa nie zawiera żadnych regulacji na temat rozliczenia nakładów na adaptację, to najemca ma możliwość skorzystania z art. 676 k.c. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli najemca ulepszył rzecz najętą, wynajmujący, w braku odmiennej umowy, może według swego wyboru albo zatrzymać ulepszenia za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu, albo żądać przywrócenia stanu poprzedniego. Warto pamiętać, że Sąd Najwyższy zaaprobował rozpowszechnioną praktykę rezygnacji w umowach przez najemców ze zwrotu dokonanych nakładów (ulepszeń) po ich amortyzacji – co dzieje się zwłaszcza wtedy, gdy umówiony czynsz jest niższy od wynikającego z aktualnych relacji rynkowych (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2008 r. sygn. akt: II CSK 69/08). Orzecznictwo uznaje również dopuszczalność zastrzeżenia w umowie, że wartość nakładów poczynionych przez najemcę na rzecz najętą – i to bez względu na ich charakter (tj. czy są to nakłady konieczne czy też ulepszenia) – zostanie zwrócona przez wynajmującego w ten sposób, iż kwota odpowiadająca wartości tych nakładów będzie sukcesywnie potrącana z czynszu



→ UWAGA!

Jeżeli najemca ulepszył rzecz najętą, wynajmujący, w braku odmiennej umowy, może według swego wyboru albo zatrzymać ulepszenia za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu, albo żądać przywrócenia stanu poprzedniego.

najmu tak, że wysokość miesięcznego czynszu będzie pomniejszana nie więcej niż o około 1/4 jego części (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 2005 r. sygn. akt: II CK 565/04). Ulepszeniem w świetle powołanego wyżej art. 676 k.c. są wszystkie korzystne zmiany w lokalu, które zwiększają jego wartość. Z zakresu tego przepisu wyłączone są jednak naprawy (konserwacje), które są naprawami drobnymi (art. 662 § 2 k.c.). Ich wartość nie podlega nigdy zatrzymaniu za zapłatą ich wartości.

→ WAŻNE!

Sąd Najwyższy zaaprobował rozpowszechnioną praktykę rezygnacji w umowach przez najemców ze zwrotu dokonanych nakładów.

Wypowiedzenie i rozwiązanie umowy najmu

Rozwiązanie umowy najmu może nastąpić zawsze, lecz, co do zasady, wymaga zgody obu stron. Jest więc czynnością prawną dwustronną i dochodzi do skutku w wyniku porozumienia stron, które może dotyczyć zarówno umowy najmu zawartej na czas nieoznaczony, jak i najmu terminowego.

→ UWAGA!

Rozwiązanie umowy najmu może nastąpić zawsze, lecz wymaga zgody obu stron.

Wypowiedzenie jest natomiast jednostronną czynnością prawną i wystarczy, że jedna ze stron z niego skorzysta, o ile istnieje taka możliwość. Okresy wypowiedzenia umowy najmu lokalu użytkowego zależą od tego, z jaką częstością miał być płacony czynsz. Jeżeli czynsz jest płatny miesięcznie, najem lokalu można wypowiedzieć najpóźniej na trzy miesiące naprzód – na koniec miesiąca kalendarzowego. Oświadczenie o wypowiedzeniu najmu będzie skuteczne dopiero od końca miesiąca, w którym zostało złożone. Obowiązuje zasada, że oświadczenie woli, które ma być złożone innej osobie, jest złożone z chwilą, gdy doszło do niego w taki sposób, że mogła zapoznać się z jego treścią (art. 61 § 1 k.c.). Przy oświadczeniach wysyłanych kontrahentom pocztą nie obowiązuje zasada, że datą złożenia oświadczenia jest data na stemplu pocztowym (taka jak np. na gruncie Ordynacji podatkowej). Oświadczenie jest złożone z chwilą, gdy adresat mógł zapoznać się z jego treścią – choćby faktycznie tego nie zrobił. Jeżeli odbiorca korespondencji celowo zwleka z odbiorem z poczty awizowanej mu przesyłki, wówczas, zdaniem Sądu Najwyższego (wyrok z dnia 17 czerwca 2009 r.,

sygn. akt: IV CSK 53/09), jeśli z jakiegóż przyczyny bezpośrednio doręczenie było niemożliwe – chwilą złożenia oświadczenia będzie pierwszy dzień roboczy, w którym przesyłka mogła zostać odebrana na podstawie awiza.

→ UWAGA!

Wypowiedzenie jest jednostronną czynnością prawną i wystarczy, że jedna ze stron z niego skorzysta, o ile istnieje taka możliwość.

W treści umowy strony mogą modyfikować zarówno okresy wypowiedzenia, jak i zasady liczenia tych okresów. Jednak terminy wypowiedzenia ustanowione w ustawie mają przede wszystkim chronić najemcę. W związku z tym wszelkie postanowienia, które zmieniają reguły wypowiedzenia umowy najmu lokalu użytkowego na niekorzyść najemcy (np. skracają okresy wypowiedzenia), będą nieważne. Stąd też modyfikacje możliwe są tylko na korzyść najemcy, a dowolność wprowadzonych zmian dotyczy tylko okresów i zasad dotyczących wynajmującego. Dopuszczalne zatem będzie skrócenie okresu wypowiedzenia w przypadku, gdy oświadczenie o wypowiedzeniu składa najemca, natomiast niedopuszczalne będzie postanowienie, które skraca ustawowy termin wypowiedzenia w przypadku, gdy to wynajmujący rozwiąże umowę.

→ UWAGA!

Wszelkie postanowienia, które zmieniają reguły wypowiedzenia umowy najmu lokalu użytkowego na niekorzyść najemcy (np. skracają okresy wypowiedzenia), będą nieważne.

Natomiast w przypadku umów zawieranych na czas oznaczony ich wypowiedzenie jest możliwe wyłącznie z powodów, które zostaną przez strony wskazane w treści umowy. Jeśli zatem umowa najmu na czas oznaczony nie przewiduje w swej treści możliwości jej szybszego rozwiązania, wypowiedzenie będzie bezskuteczne. Strony mogą dowolnie ustalić powody, które będą uzasadniać rozwiązanie umowy zawartej na czas oznaczony. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 listopada 2006 r. (sygn. akt: III CZP 92/06) stwierdził, że dla możliwości wypowiedzenia umowy najmu na czas ozna-

→ WAŻNE!

Dopuszczalne zatem będzie skrócenie okresu wypowiedzenia w przypadku, gdy oświadczenie o wypowiedzeniu składa najemca, natomiast niedopuszczalne będzie postanowienie, które skraca ustawowy termin wypowiedzenia w przypadku, gdy to wynajmujący rozwiąże umowę.

czony umowa ta nie musi zawierać szczegółowego opisu przypadków uzasadniających jej wypowiedzenie, lecz wystarczające jest zastrzeżenie w treści umowy dopuszczalności jej wypowiedzenia z tzw. „ważnych przyczyn”. Bezskuteczne będzie natomiast wypowiedzenie umowy najmu lokalu użytkowego na czas oznaczony na podstawie zamieszczonej w treści tej umowy klauzuli generalnej dopuszczającej wprawdzie możliwość wypowiedzenia, ale nie określającej jakichkolwiek przyczyn uzasadniających wypowiedzenie. Samo tylko zastrzeżenie możliwości wypowiedzenia umowy (bez wskazania jego przyczyny) nie kwalifikuje się jako „wypadki wskazane w umowie”. Wyklucza to przyjęta w art. 673 § 3 k.c. konstrukcja wypowiedzenia, dostosowana do uwarunkowań zasady swobody umów” (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2015 r., sygn. akt: I ACa 669/14).

→ WAŻNE!

W przypadku umów zawieranych na czas oznaczony ich wypowiedzenie jest możliwe wyłącznie z powodów, które zostaną przez strony wskazane w treści umowy.

Umowę (zarówno zawartą na czas nieoznaczony, jak i oznaczony) można wypowiedzieć także bez zachowania terminu, a więc ze skutkiem natychmiastowym w przypadkach określonych w Kodeksie cywilnym. Są one różne w zależności od strony, która z takiego uprawnienia może skorzystać. Wynajmujący ma prawo wypowiedzieć najem ze skutkiem natychmiastowym, gdy:

- ▶ najemca używa rzeczy w sposób sprzeczny z umową lub z przeznaczeniem rzeczy i mimo upomnienia nie przestaje jej używać w taki sposób albo gdy rzecz zaniedbuje do tego stopnia, że zostaje ona narażona na utratę lub uszkodzenie,
- ▶ najemca dopuszcza się zwłoki z zapłatą czynszu co najmniej za dwa pełne okresy płatności, a wynajmujący uprzedził najemcę na piśmie o zamiarze wypowiedzenia umowy najmu, udzielając mu dodatkowego terminu miesięcznego do zapłaty zaległego czynszu (**uwaga – skrócenie tych terminów jest niedopuszczalne!**).
- ▶ najemca lokalu wykracza w sposób rażący lub uporczywy przeciwko obowiązującemu porządkowi domo-

→ WAŻNE!

Umowę (zarówno zawartą na czas nieoznaczony, jak i oznaczony) można wypowiedzieć także bez zachowania terminu, a więc ze skutkiem natychmiastowym w przypadkach określonych w Kodeksie cywilnym

wemu albo przez swoje niewłaściwe zachowanie czyni korzystanie z innych lokali w budynku uciążliwym,

- ▶ bez zgody wynajmującego najemca oddał lokal lub jego część do bezpłatnego używania albo go podnajął.

W praktyce wynajmujący najczęściej wypowiedzi-ają umowę z uwagi na zwłokę z zapłatą czynszu. Wypowiadając umowę w tym trybie, należy pamiętać, że upomnienie nie może być skierowane do najemcy jednocześnie z wypowiedzeniem, skoro ma spowodować skutek w postaci uiszczenia należności. Tym samym uregulowanie przez najemcę zaległości w wy-

→ UWAGA!

Wynajmujący najczęściej wypowiedzi-ają umowę z uwagi na zwłokę z zapłatą czynszu.



znaczonym dodatkowym terminie wyłącza możliwość wypowiedzenia umowy najmu lokalu w tym trybie. Ponadto, w wyroku z dnia 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt: II CSK 587/10) Sąd Najwyższy uznał, iż złożenie pozwu o eksmisję najemcy z lokalu niemieszkalnego wypełnia warunek uprzedzenia, co pozwala rozwiązać umowę bez wypowiedzenia. Należy jednak pamiętać, iż pozwany najemca ma miesiąc na uregulowanie zaległego czynszu. W art. 687 k.c. ustawodawca za kwalifikowaną uznaje zwłokę najemcy z zapłatą wynajmującemu czynszu co najmniej za dwa pełne okresy płatności, co prowadzi do wniosku, że mogą to być dwa niekoniernie następujące bezpośrednio po sobie pełne okresy płatności.

→ WAŻNE!

Uregulowanie przez najemcę zaległości w wyznaczonym dodatkowym terminie wyłącza możliwość wypowiedzenia umowy najmu lokalu w tym trybie.

Z kolei najemca może wypowiedzieć najem bez zachowania terminów wypowiedzenia w sytuacji, gdy:

- ▶ rzecz w chwili wydania najemcy miała wady, które uniemożliwiają przewidziane w umowie używanie rzeczy,
- ▶ wady rzeczy będącej przedmiotem najmu powstały później (tj. po jej wydaniu najemcy), a wynajmujący, mimo otrzymanego zawiadomienia, nie usunął ich w czasie odpowiednim albo jeżeli wady usunąć się nie dadzą,
- ▶ wady najętego lokalu są tego rodzaju, że zagrażają zdrowiu najemcy lub jego domowników lub osób u niego zatrudnionych.

Kaucja w umowie najmu

Strony mogą zastrzec, że najemca wpłaci przy zawarciu umowy kaucję na zabezpieczenie ewentualnych roszczeń. Wysokość kaucji, zasady jej waloryzacji, a także katalog roszczeń, których zapłaty jest ona zabezpieczeniem, ustalają strony w umowie. Strony mogą ustalić, że kaucja zabezpiecza wyłącznie roszczenia z tytułu czynszu lub też inne roszczenia (np. koszty usunięcia szkód powstałych w związku z dewastacją lokalu, koszty wywiezienia rzeczy porzuconych w lokalu przez najemcę, czy też odszkodowanie za bezumowne korzystanie z lokalu po upływie okresu najmu). Warto przewidzieć także zasady, na jakich wynajmujący może się zaspokoić z kaucji. Można np. ustalić, że najpierw – przed zaspokojeniem – wynajmujący musi wezwać dłużnika do spełnie-

→ UWAGA!

Wysokość kaucji, zasady jej waloryzacji, a także katalog roszczeń, których zapłaty jest ona zabezpieczeniem, ustalają strony w umowie.

nia świadczenia, a dopiero po upływie odpowiedniego terminu zaliczyć na nie kaucję. W umowie najmu wskazane jest także, aby przewidzieć zasady uzupełnienia kaucji przez najemcę w sytuacji, w której wynajmujący jej część (albo całość) zaliczy na określone roszczenia lub też ulegnie zmianie wysokość czynszu, od którego zależy wysokość kaucji. W interesie wynajmującego jest również przewidzenie odpowiedniej sankcji za to, że najemca nie uzupełni kaucji w terminie (np. możliwość rozwiązania umowy bez okresu wypowiedzenia).

→ UWAGA!

W interesie wynajmującego jest również przewidzenie odpowiedniej sankcji za to, że najemca nie uzupełni kaucji w terminie (np. możliwość rozwiązania umowy bez okresu wypowiedzenia).

W przeciwieństwie do zapisów w ustawie o ochronie praw lokatorów, wysokość kaucji nie musi się ograniczać do sześciokrotności miesięcznego czynszu (art. 19f ww. ustawy dotyczący najmu instytucjonalnego), kaucja nie musi być też zwrócona w ciągu miesiąca. Nie ma też zastosowania przepis o waloryzacji kaucji, choć strony mogą dobrowolnie zastosować ten mechanizm. Jeśli strony nie ustalą niczego w sprawie waloryzacji kaucji, to podlega ona zwrotowi



przy rozwiązaniu umowy, w kwocie nominalnej. Tak wynika z art. 358¹ § 1 k.c. Wynajmujący nie musi uiszczać odsetek, kaucja nie podlega też automatycznej waloryzacji z uwzględnieniem wartości rynkowej lokalu bądź wysokości stawek czynszu. Oprócz kaucji pieniężnej strony mogą stosować inne formy zabezpieczenia roszczeń, np. weksel, gwarancję ubezpieczeniową, gwarancję bankową itp.

► WAŻNE!

Jeśli strony nie ustalą niczego w sprawie waloryzacji kaucji, to podlega ona zwrotowi przy rozwiązaniu umowy, w kwocie nominalnej.

Podatkowe rozliczanie najmu

Generalna zasada obowiązująca w podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że do przychodów w ramach źródła, jakim jest działalność gospodarcza, zalicza się kwoty należne, choćby nie zostały jeszcze otrzymane (art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; dalej jako pdop). Najem zazwyczaj jest rozliczany okresowo. Moment powstania przychodu u wynajmującego uwarunkowany jest określeniem tego okresu zawartym w umowie (lub na fakturze). Z art. 12 ust. 3c pdop wynika, że jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, wówczas przychód powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Dla momentu powstania przychodu z najmu decydujące są umowne postanowienia dotyczące sposobu rozliczania tej usługi. Zatem dla ustalenia momentu powstania podatkowego przychodu z najmu podstawowe znaczenie ma to, czy i jaki okres rozliczeniowy strony ustaliły w zawartej umowie. Równie ważne jest to, że u przedsiębiorców określających moment powstania przychodu z usług najmu z uwzględnieniem okresów rozliczeniowych nie ma znaczenia, czy za dany okres rozliczeniowy wystawili fakturę lub otrzymali należność. W rezultacie bez względu na moment wystawienia faktury przychód za usługi świadczone w danym roku powinien być wykazywany na ostatni dzień okresu rozliczeniowego wynikającego z zawartych umów najmu.

► WAŻNE!

Bez względu na moment wystawienia faktury przychód za usługi świadczone w danym roku powinien być wykazywany na ostatni dzień okresu rozliczeniowego wynikającego z zawartych umów najmu.

Przy umowach najmu nieruchomości strony zwyczaj ustalają odrębne rozliczanie opłat za tzw. media. Datę powstania przychodu z tego tytułu wyznaczają u wynajmującego postanowienia umowy najmu. Stąd, gdy umowy zawierane przez spółdzielnie będące stroną wynajmującą będą wskazywały, w jakich okresach opłaty te będą rozliczane, wówczas przychód z tego rodzaju usług powinien być ustalany w oparciu o powołany wyżej art. 12 ust. 3c pdop, czyli w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego (określonego w umowie najmu lub na wystawionej fakturze), nie rzadziej niż raz w roku. Jeżeli zatem strony ustalą, przykładowo, że koszty mediów będą refakturowane co miesiąc – przychód będzie powstawał w ostatnim dniu każdego miesiąca, bez względu na datę wystawienia refaktury i otrzymania należności od najemcy.

► UWAGA!

Jeżeli strony ustalą, przykładowo, że koszty mediów będą refakturowane co miesiąc – przychód będzie powstawał w ostatnim dniu każdego miesiąca, bez względu na datę wystawienia refaktury i otrzymania należności od najemcy.

Natomiast w sytuacji gdy umowa nie zawiera postanowień w zakresie okresów rozliczania kosztów dotyczących mediów, wówczas przychód z tytułu ich refakturowania wynajmujący powinien ustalać w oparciu o art. 12 ust. 3a pdop. Ponieważ przy refakturowaniu mamy do czynienia z odrębną usługą niż ta, której refakturowanie dotyczy, przychód powstanie w dacie wystawienia refaktury, gdyż datę tę przyjmuje się jednocześnie za datę wykonania usługi (o ile zapłata nie nastąpi przed wystawieniem refaktury – wówczas bowiem przychód powstaje w dacie uregulowania należności). Taki pogląd prezentują również organy podatkowe, np. dyrektor izby skarbowej w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2016 r., nr 1462-IPPB3.4510.950.2016.1.AG i dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 12 października 2017 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.72.2017.2.MG.

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których dochodzi do wcześniejszego rozwiązania (za zgodą wynajmującego lub też bez) umowy najmu, za co pobierana jest odpłatność, nazywana potocznie odszkodowaniem. Generalnie odszkodowania nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z dnia 21 czerwca 2017 r. (sygn. akt: I FSK 1868/15) uznał, że odszkodowanie ma na celu naprawienie wyrządzonej szkody, natomiast sam fakt wcześniejszego rozwiązania umowy najmu za porozumieniem stron nie



daje podstaw do twierdzenia o wystąpieniu szkody, bowiem odszkodowanie za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania musi wiązać się z powstałą szkodą, a samo rozwiązanie umowy nie rodzi obowiązku zapłaty odszkodowania. Sąd stwierdził, że kwota wypłacona na podstawie porozumienia stron – chociaż nazwana została odszkodowaniem – stanowi w swojej istocie rozliczenie z tytułu umowy najmu, rodzaj „odstępnego”, zapłatę za prawo do wcześniejszego wycofania się z umowy. Objęta zatem jest podatkiem VAT i powinna być dokumentowana fakturą. O fakcie, że w występujących okolicznościach faktycznych nie mamy do czynienia z odszkodowaniem, które ma na celu naprawienie szkody, przemawia to, że sam fakt wcześniejszego rozwiązania umowy nie daje jeszcze podstaw do twierdzenia o wystąpieniu szkody.

→ UWAGA!

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których dochodzi do wcześniejszego rozwiązania (za zgodą wynajmującego lub też bez) umowy najmu, za co pobierana jest odpłatność, nazywana potocznie odszkodowaniem.

W przypadku bezumownego korzystania z lokalu, korzystający z złej lub dobrej wierz od chwili, w której dowiedział się o wytoczeniu przeciwko niemu powództwa o wydanie rzeczy, obowiązany jest do wypłaty wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy, zwrotu pożytków oraz odszkodowania z powodu zużycia, pogorszenia lub jej utraty. Wynagrodzeniem za korzystanie z rzeczy objęte jest wszystko, co właściciel mógłby uzyskać, gdyby na podstawie odpowiedniego stosunku prawnego oddał rzecz do odpłatnego korzystania innemu podmiotowi. Zasada ta wynika z art. 224 i 225 Kodeksu cywilnego.



Organy podatkowe uznają, że jeżeli właściciel lokalu wyraża zgodę na jego bezumowne korzystanie, to świadczy usługę opodatkowaną podatkiem VAT. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej, z 24 stycznia 2014 r. (sygn. akt: IPTPP4/443-746/13-5/ALN) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, wskazał: „gdy po zakończeniu umowy dotychczasowy najemca (dzierżawca) nadal użytkuje nieruchomość za zgodą właściciela (nawet dorozumianą) płacąc z tego tytułu określone kwoty, a także sytuację, kiedy właściciel rzeczy (np. lokalu) z różnych względów toleruje sytuację, w której przy braku formalnego stosunku prawnego, inny podmiot korzysta z należącej do niego rzeczy. Uwzględnić w takim przypadku należy, że na mocy art. 674 k.c., jeżeli po upływie terminu oznaczonego w umowie albo w wypowiedzeniu najemca używa nadal rzecz za zgo-

dą wynajmującego, poczytuje się w razie wątpliwości, że najem został przedłużony na czas nieoznaczony. W tych okolicznościach wynagrodzenie otrzymane przez właściciela z tytułu bezumownego korzystania z rzeczy spełnia definicję świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy i na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).”

→ WAŻNE!

Organy podatkowe uznają, że jeżeli właściciel lokalu wyraża zgodę na jego bezumowne korzystanie, to świadczy usługę opodatkowaną podatkiem VAT.

Natomiast w przypadku bezumownego korzystania z lokalu bez zgody jego właściciela (ani wyraźnej, ani dorozumianej) organy podatkowe uznają, że czynność ta nie stanowi transakcji opodatkowanej VAT. Także zapłata odszkodowania z tytułu bezumownego korzystania z budynku nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT (np. interpretacja indywidualna, z 28 sierpnia 2013 r., sygn. akt: IPPP1/443-679/13-2/ISZ Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie).

→ WAŻNE!

W przypadku bezumownego korzystania z lokalu bez zgody jego właściciela (ani wyraźnej, ani dorozumianej) organy podatkowe uznają, że czynność ta nie stanowi transakcji opodatkowanej VAT. Także zapłata odszkodowania z tytułu bezumownego korzystania z budynku nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT.

Rachunkowe rozliczenie najmu

Ustawa o rachunkowości nie zawiera definicji umów najmu. Posłużyć się natomiast można Krajowym Standardem Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz.77). Przedmiot umowy pozostaje w aktywach trwałych wynajmującego, a w księgach najemcy opłaty z tytułu najmu odnosi się w koszty. Przychód z tytułu czynszu za wynajmowane lokale zwiększa przychody z działalności podstawowej ewidencjonowane na koncie 70X „sprzedaż usług” albo w przypadku, gdy najem nie stanowi działalności podstawowej (na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości) – pozostałe przychody operacyjne ewidencjonowane na koncie 76X. Wspomniane wcześniej odszkodowanie za bezumowne zajmowanie lokalu również stanowi przychód pośrednio związany z działalnością operacyjną [na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g] ustawy o rachunkowości). Dla celów bilansowych

zarówno czynsz najmu, jak i odszkodowanie przypisuje się do okresu, którego dotyczy – niezależnie od terminu ich zapłaty. Wynika to z zasady memoriału, zawartej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z nią, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Należy jednak pamiętać, że przychód podatkowy z tytułu odszkodowania za bezumowne korzystanie z lokalu powstaje w momencie faktycznego otrzymania środków pieniężnych z tego tytułu (metoda kasowa).

→ UWAGA!

Przychód podatkowy z tytułu odszkodowania za bezumowne korzystanie z lokalu powstaje w momencie faktycznego otrzymania środków pieniężnych z tego tytułu.

W praktyce często występują sytuacje, kiedy to wynajmujący otrzyma czynsz z góry np. za okres dwóch lat. Ustawa o rachunkowości przewidziała takie przypadki i uregulowała je w art. 41 ust. 1. Wskazuje się w nim, że rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych. Pobrany z góry czynsz ujmuje się w bilansie w podziale na część długo- i krótkoterminową, po stronie pasywów w pozycji B.IV.2 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

Kaucję należy również ująć w bilansie wynajmującego. I tak, zobowiązania długoterminowe to zobowiąza-

nia wymagalne po 12 miesiącach od dnia bilansowego, tj. których termin zapłaty przypada w okresie dłuższym niż rok, licząc od dnia bilansowego. Z kolei zobowiązania krótkoterminowe, to zobowiązania, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego (art. 3 ust. 1 pkt 22 ustawy o rachunkowości). Zatem kaucje mogą być uwzględnione w bilansie (wg wzoru z załącznika Nr 1 do ustawy o rachunkowości) w pozycji B.II.3.e) pasywów jako „Inne długoterminowe zobowiązania wobec pozostałych jednostek” lub w pozycji B.III.3.i) pasywów jako „Inne krótkoterminowe zobowiązania wobec pozostałych jednostek”. O tym, w której pozycji pasywów bilansu należy wykazać zobowiązania wobec najemców z tytułu kaucji decyduje umowny, określony z góry okres wymagalności, czyli termin zwrotu kaucji. W przypadku występującej najczęściej umowy najmu zawartej na czas nieokreślony (z trzymiesięcznym okresem wypowiedzenia) kwalifikacja kaucji w odpowiedniej pozycji bilansowej zależeć będzie od tego, czy na dzień bilansowy strony skorzystały z możliwości wypowiedzenia, czy też nie. Jeżeli któraś ze stron złożyła drugiej stronie umowy wypowiedzenie, które upłynie w okresie trzymiesięcznym, to zobowiązanie z tytułu kaucji będzie zaliczone do zobowiązań krótkoterminowych. W przeciwnym wypadku, podczas trwania umowy, będą to zobowiązania długoterminowe.

Rafał Ostrowski

Główny księgowy spółdzielni mieszkaniowej zarządzającej zasobami własnymi i wspólnotami. Doradca podatkowy, posiada wieloletnie doświadczenie w zarządzaniu nieruchomościami.

Zapraszamy na stronę internetową czasopisma i do korzystania z aktualnego wydania „Mieszkania i Wspólnoty” on-line. Wersja cyfrowa umożliwi przeglądanie czasopisma na tablecie i smartfonie, a słowa kluczowe oraz wyszukiwarka ułatwią szybkie znalezienie artykułów i materiałów dotyczących interesujących Państwa zagadnień.

The screenshot shows the website 'MIESZKANIE I WSPÓLNOTA'. At the top, there is a navigation bar with links: HOME, O CZASOPISIMIE, ARTYKULY, ARCHIWUM, KONFERENCJA, and KONTAKT. Below the navigation bar, there is a section titled 'AKTUALNOŚCI' with four article thumbnails: 'WADLIWA NAPRAWA BRAMY', 'USYTUOWANIE ALTANY ŚMIETNIKOWEJ', 'OBOWIĄZKI DOTYCZĄCE UTRZYMANIA CIĄGU PIESZO-ROWEROWEGO', and 'DOKUMENTACJA PO DERATYZACJI'. At the bottom, there is a section titled 'NAJNOWSZE WYDANIE' with a large number '204' and a list of topics: 'Podatek VAT w interpretacjach i wyrokach sądowych', 'Dokumentacja po deratyzacji', 'Obowiązki dotyczące utrzymania ciągu pieszo-rowerowego', 'Usytuowanie altany śmietnikowej', and 'Wadliwa naprawa bramy'.