

# OPODATKOWANIE PODATKIEM VAT SPRZEDAŻY GRUNTÓW ZABUDOWANYCH PRZEZ PODATNIKÓW PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG, KRYTERIA DECYDUJĄCE O ICH OPODATKOWANIU BĄDŹ ZWOLNIENIU Z VAT



Elżbieta Ochocka

Doradca Podatkowy  
Dalc i Ochocki - Doradcy Sp. z o.o.

Kontynuując temat opodatkowania bądź zwolnienia z podatku VAT dostawy nieruchomości, w artykule tym prezentuje na przykładach, podstawowe kryteria, które decydują o uznaniu sprzedaży nieruchomości zabudowanej budynkami, budowlami lub ich częściami za zwolnioną bądź opodatkowaną podatkiem VAT.

## Definicja pierwszego zasiedlenia

**P**odstawowym kryterium decydującym o opodatkowaniu dostawy gruntów zabudowanych jest rozpoznanie, czy nastąpiło pierwsze zasiedlenie w rozumieniu **definicji** zawartej w przepisie art. 2 ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011.177.1054 z późniejszymi zm.) – zwanej dalej ustawą VAT. Zgodnie z jej brzmieniem, przez „**pierwsze zasiedlenie** – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: **wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej**”.



## Kryterium pierwszego zasiedlenia

**J**eżeli podatnik VAT dokonuje dostawy budynków, budowli lub ich części w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed pierwszym zasiedleniem a dostawą upłynął okres krótszy niż 2 lata, to sprzedaż tych budynków, budowli lub ich części podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

**Taki sposób opodatkowania wynika z brzmienia artykułu 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT.**

Jeżeli, pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynków, budowli lub ich części upłynął okres dłuższy niż 2 lata, to sprzedaż tych obiektów będzie zwolniona z podatku VAT.

### Przykład 1

Podatnik VAT – deweloper – wybudował budynek mieszkalny z lokalami na sprzedaż, sprzedał wszystkie lokale mieszkalne pierwszemu nabywcy – dostawa podlega opodatkowaniu VAT – **sprzedaż nastąpiła przed pierwszym zasiedleniem.**

### Przykład 2

Podatnik VAT – deweloper wybudował budynek mieszkalny, część lokali sprzedał a część przed sprzedażą wynajmował, okres wynajmu liczony od

momentu oddania do użytkowania najemcy a sprzedaż tych lokali był krótszy niż 2 lata – dostawa wszystkich lokali mieszkalnych podlega opodatkowaniu VAT – **sprzedaż wynajmowanych lokali mieszkalnych nastąpiła w trakcie pierwszego zasiedlenia.**

Jeżeli deweloper, wybudowane lokale mieszkalne, wynajmował przez okres dłuższy niż dwa lata – **to dostawa tych lokali korzystałaby ze zwolnienia z podatku VAT – spełniony byłby warunek, iż dostawa nastąpiła po pierwszym zasiedleniu.**

### Przykład 3

Podatnik VAT wybudował halę magazynową w roku 2009, wykorzystywał ją w ramach prowadzonej działalności gospodarczej tylko na składowanie własnych towarów. W roku 2013 zamierza sprzedać obiekt – dostawa hali będzie podlegała opodatkowaniu VAT – **sprzedaż nastąpi przed pierwszym zasiedleniem, nie nastąpiło oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności opodatkowanych VAT pierwszemu nabywcy.**

Jeżeliby podatnik z przykładu jw., wybudowaną przez siebie halę magazynową wynajmował by przez okres dłużej niż 2 lata – **to sprzedaż tej hali korzystałaby ze zwolnienia z podatku VAT.** Sprzedaż nastąpiłaby po pierwszym zasiedleniu – w wyniku oddania do użytkowania najemcy w wykonaniu czynności opodatkowanych.

**Kryterium związane z ulepszeniem nieruchomości i okresem ich wykorzystywania w działalności opodatkowanej, nieobjętych zwolnieniem z kryterium pierwszego zasiedlenia tj. z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT**

**J**eżeli podatnik VAT dokonuje dostawy nieruchomości, przy nabyciu których nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, jednakże w trakcie ich używania poniósł wydatki na ulepszenie tych obiektów, przekraczające 30% wartości początkowej (w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych) i przysługiwało mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczonego od tych wydatków – to sprzedaż ulepszonych nieruchomości przed upływem 5 letniego okresu ich wykorzystywania w jego działalności, będzie podlegać opodatkowaniu VAT.

**Taki sposób opodatkowania wynika z art. 43 ust.1 pkt 10b w związku z art. 43 ust. 7a ustawy VAT.**

Jeżeli podatnik VAT dokonuje dostawy nieruchomości, przy nabyciu których nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, a w trakcie używania poniósł wydatki na ulepszenie tych obiektów nie przekraczające 30% ich wartości początkowej (w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych) i przysługiwało mu prawo do obniżenia kwoty podatku naliczonego od tych wydatków – to sprzedaż tych nieruchomości korzystałaby ze zwolnienia z podatku VAT. Nie ma znaczenia dla stosowania tego zwolnienia – okres wykorzystywania tej nieruchomości w działalności gospodarczej.

**Zwolnienie z VAT dostawy tej nieruchomości wynika z art. 43 ust. 1 pkt 10b.**

**Przykład 4**

Podatnik VAT nabył w roku 2010 od osób fizycznych kamienicę za kwotę 1 milion PLN. Przy jej nabyciu nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku VAT, ponieważ sprzedający zbyli nieruchomość z majątku prywatnego i z tego tytułu nie działali w charakterze podat-

ników VAT. Nabywca poniósł wydatki na modernizację i adaptację kamienicy w wysokości 1,5 mln PLN, przekraczające znacznie 30% wartości początkowej tego obiektu i odliczył podatek naliczony od tych nakładów. Po modernizacji, od stycznia 2012r. do maja 2013r. wykorzystywał nieruchomość na cele prowadzonej działalności – kancelarii notarialnej. W czerwcu 2013r. sprzedał kamienicę – **sprzedaż będzie podlegała opodatkowaniu VAT, ponieważ wykorzystywana była na cele opodatkowanej działalności gospodarczej przez okres krótszy niż 5 lat, podatnik odliczył podatek naliczony od wydatków poniesionych na modernizację kamienicy a wydatki te znacznie przekraczały 30% wartości nabycia tej nieruchomości.**

Gdyby podatnik z przykładu jw. – notariusz, wykorzystywał kamienicę, po jej ulepszeniu na cele prowadzonej działalności przez okres dłuższy niż 5 lat, to jej sprzedaż korzystałaby ze zwolnienia z VAT.

**Zwolnienie z VAT dostawy tej nieruchomości – ze względu na okres jej wykorzystywania w działalności podatnika wynika z art. 43 ust. 7a ustawy VAT.**

**Wybór opcji opodatkowania gruntów zabudowanych budynkami, budowłami lub ich częściami zwolnionymi ustawowo z VAT – przez podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni**

**U**stawodawca polski zdecydował się wprowadzić do ustawy VAT regulacje umożliwiające podatnikom VAT rezygnację z ustawowego zwolnienia z dostawy gruntów zabudowanych, wynikającego z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT. Wybór opcji opodatkowania obejmuje dostawy nieruchomości, które spełniają kryterium pierwszego zasiedlenia. Oznacza to, że podatnicy VAT mogą zrezygnować ze zwolnienia, gdy dostawa budynków, budowli lub ich części dokonywana jest a) po pierwszym zasiedleniu, b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres dłuższy niż 2 lata.

**W celu wyboru opcji opodatkowania i rezygnacji z tego zwolnienia, dokonujący dostawy i nabywca muszą spełnić warunki wynikające z przepisu art. 43 ust. 10 i 11 ustawy VAT, a są one następujące:**

- 1) dostawca i nabywca są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) dostawca i nabywca złożą, przed dokonaniem dostawy tych obiektów właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Oświadczenie musi zawierać :

- 1) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego go dostawy oraz nabywcy;
- 2) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części;
- 3) adres budynku budowli lub ich części.

**Uwaga:** oświadczenie musi być złożone przed zawarciem umowy przenoszącej własność nieruchomości.

W przypadku sprzedaży nieruchomości objętej współwłasnością, wszyscy współwłaściciele powinni mieć status podatnika VAT czynnego. W przypadku sprzedaży nieruchomości przez osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej należy zadbać o prawidłową reprezentację podmiotu. Oświadczenie będzie skuteczne, jeżeli zostanie złożone i podpisane przez osoby do tego umocowane. Prawidłowa reprezentacja stron wynika z przepisów określających ustrój podmiotu tj. z Kodeksu spółek handlowych, Kodeks cywilny oraz z aktów założycielskich (umowa spółki, status).

**Wybór opcji opodatkowania i rezygnacja z ustawowego zwolnienia dostawy nieruchomości może być opłacalna podatkowo.** Dostawa nieruchomości podlegających zwolnieniu z VAT dokonana przed upływem 10 lat podlega korekcie podatku naliczonego z tytułu jej zakupu, ulepszeniu lub budowy. Ponadto, zawarcie umowy sprzedaży podlega opodatkowaniu 2% podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W przypadku dostawy nieruchomości opodatkowanej, nie dokonuje się korekty podatku naliczonego, jak również umowa zbycia nie zostaje obciążona podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

## Podstawa opodatkowania gruntów związanych z budynkami – stawka VAT bądź zwolnienie z VAT.

Zgodnie z brzmieniem art. 29a ust. 8 ustawy VAT, w przypadku dostawy budynków, budowli lub ich części trwale z gruntem związanych z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, że dla podatku VAT przyjęto zasadę, że budynek, budowla lub ich części są towarem, natomiast grunt jest ich częścią składową. Dlatego, o opodatkowaniu (stawce podatku), bądź zwolnieniu z VAT dostawy gruntów zabudowanych decyduje status budynku a nie gruntu. Konsekwencją takiej definicji jest przyjęcie jednolitej stawki podatku dla dostawy gruntów zabudowanych. **Dostawa gruntu, na którym posadowiony jest budynek opodatkowana jest taką samą stawką VAT jak budynek. Jeżeli sprzedaż budynku podlega zwolnieniu z podatku VAT – to również dostawa gruntu z tego podatku jest zwolniona.**

Jeżeli budynki, budowle i ich części znajdują się na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, to bez względu na kwalifikację budynku, budowli lub ich części w zakresie stawki VAT, oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu, z którym te budynki są związane, będzie podlegało opodatkowaniu wg stawki podstawowej 23%. **Taki sposób postępowania wynika z regulacji zawartej w art. 29 a ust. 9 ustawy VAT.** Natomiast, zbycie prawa użytkowania wieczystego gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków, jeżeli te nieruchomości są zwolnione z podatku VAT, korzysta również ze zwolnienia. Taka regulacja wynika z §13 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z 3 stycznia 2013r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (*Dz.U. z dnia 21 lutego 2013r. poz.247*).

## Wnioski

**P**odatnicy VAT dokonujący sprzedaży gruntów zabudowanych – powinni każdorazowo sprawdzać, czy ich dostawa spełnia ww. kryteria. Natomiast, o opodatkowaniu (stawce podatku) lub zwolnieniu z VAT decyduje kwalifikacja budynku, budowli lub jej części, a nie gruntu, na którym są posadowione te obiekty. Wyjątek stanowi dostawa budynku na gruncie będącym w wieczystym użytkowaniu, pod warunkiem, że dostawa budynku nie jest zwolniona z podatku VAT. Skorzystanie z opcji wyboru opodatkowania ustawowo zwolnionej z VAT dostawy budynku, budowli lub ich części może być korzystna podatkowo, ponieważ pozwala uniknąć sporządzania uciążliwych korekt podatku naliczonego z tytułu nabycia, wybudowania lub ulepszenia nieruchomości w okresie 10 lat. Ponadto, umowa sprzedaży nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

## PRAWO

### NOWE REGULACJE W ZAKRESIE CHARAKTERYSTYKI ENERGETYCZNEJ BUDYNKÓW

W dniu 8 września 2014r. został ogłoszony tekst **ustawy z dnia 29 sierpnia 2014r. o charakterystyce energetycznej budynków** (*Dz.U. 2014 poz. 1200*). Większość jej regulacji wejdzie w życie w marcu 2015r.

Obecnie każdy nowy budynek musi mieć świadectwo charakterystyki energetycznej, które określa zapotrzebowanie budynku na energię; w przyszłości takie świadectwa będą musiały mieć wszystkie większe budynki. Właściciele lub zarządcy budynków, chcący je sprzedać bądź wynająć, będą musieli zlecić jego sporządzenie. Będzie to dotyczyło również osób posiadających spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, w przypadku jego sprzedaży.

W ustawie zapisano, że z przygotowania świadectw charakterystyki energetycznej zwolnione będą domy budowane na własny użytek. Obowiązek sporządzania świadectw nie będzie też dotyczył m.in. zabytkowych kamienic, kościołów, a także budynków mieszkalnych, przeznaczonych do użytkowania nie dłużej niż cztery miesiące w roku. Zgodnie z regulacją takie świadectwo będą musiały mieć istniejące budynki o powierzchni użytkowej przekraczającej 500 m kw., a od 9 lipca 2015r. – od 250 m kw., zajmowane przez: prokuraturę, wymiar sprawiedliwości i administrację publiczną. Budynki zajmowane przez te instytucje o powierzchni użytkowej od 250 m kw. będą musiały mieć świadectwa charakterystyki energetycznej zaraz po wejściu w życie ustawy. Nowe przepisy zakładają także, by świadectwa nie dotyczyły budynków przemysłowych i gospodarczych, które nie mają instalacji zużywających energię. Przewidują one również, że jeżeli w ramach osiedla budynki jednorodzinne mają takie same rozwiązania konstrukcyjno-materiałowe i instalacyjne, a jeden z nich posiada świadectwo charakterystyki energetycznej, to pozostałe mogą z niego korzystać.

Regulacja rozszerza też katalog osób, które będą mogły sporządzać świadectwa energetyczne. Będą to inżynierowie i osoby z uprawnieniami budowlanymi. Obecnie są to osoby z wyższym wykształceniem i ukończonymi studiami podyplomowymi w tym zakresie lub zdaniem egzaminem państwowym.

Świadectwo charakterystyki energetycznej ma być ważne 10 lat. Jeśli jednak np. w wyniku prowadzonych robót budowlanych zmieni się charakterystyka energetyczna budynku lub jego części, straci ono ważność przed upływem tego terminu.



Opr. W.G.

AKTUALNOŚCI