

PODATKOWE ASPEKTY ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI MIESZKALNEJ NALEŻĄCEJ DO MAJĄTKU PRZEDSIĘBIORSTWA



Elżbieta Ochocka

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



Dariusz M. Malinowski

Kancelaria Prawno - Podatkowa LEXMAL
Dariusz M. Malinowski

W prowadzonej działalności gospodarczej przedsiębiorcy podejmują szereg decyzji może nie związanych bezpośrednio z podstawowym profilem działalności, ale wpływających nań w sposób znaczący. Mogą one np. związane być z migracją kadry menedżerskiej, pozyskiwaniem specjalistów, a za tym sposobami rozwiązania ich bytowych problemów, np. poprzez wynajmowanie lokalu mieszkalnego lub opłacanie czynszu, a może zastosowanie innego wariantu jak nabycie lokalu, który wejdzie w skład majątku trwałego firmy z przeznaczeniem dla wybranych pracowników. Praktyka takowa jest akceptowana przez organy podatkowe, a odpisy amortyzacyjne stają się kosztem uzyskania przychodu. Tak, jak znaleźć można szereg argumentów potwierdzających potrzebę nabycia lokalu, tak samo mogą ulec zmianie priorytety działalności lub zwyczajnie pogorszenie koniunktury może determinować decyzję o zbyciu takiego lokalu. Skutki podatkowe takiego działania budzą, jak pokazuje praktyka, kontrowersje, przede wszystkim w podatku dochodowym. Pominiemy tu klasyczne sytuacje dotyczące pośredników w obrocie nieruchomościami, czy podmiotów zajmujących się skupowaniem lub budową takich nieruchomości w celu ich dalszej odsprzedaży, a więc generalnie zdarzeń sytuujących zbywane nieruchomości jako towary handlowe. Przyjmijmy założenie, że budynek, bądź lokal mieszkalny należy do majątku trwałego przedsiębiorcy, a więc obrót nieruchomościami nie jest przedmiotem jego działalności gospodarczej, a zgodnie z definicją słownikową termin „zbyć” oznacza „sprzedać, odstąpić coś za pieniądze; pozbyć się czegoś przez sprzedaż” (*Portal Słowniki PWN Wersja 2.0 Edycja 2004*). Mimo, że słownikowo omawiane pojęcie sprowadza się do sprzedaży, to na gruncie podatkowym jest ono interpretowane szerzej. Przez zbycie rozumie się bowiem po prostu przeniesienie własności nieruchomości.

I. Definicje ustawowe budynków

Zdefiniujmy w pierwszej kolejności sam przedmiot problemu. Budynki są to obiekty budowlane, trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadające fundamenty i dach - ustawa z dnia 7 lipca 1994r. - Prawo budowlane¹. Budynki mieszkalne wg objaśnień wstępnych Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych stanowiącej załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB)², są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem. To bardzo ważny zapis, biorąc pod uwagę, że bardzo często problem dotyczy budynków, w których znajdują się zarówno lokale mieszkalne, jak lokale o innym przeznaczeniu. Z kolei lokal mieszkalny, jest to wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych³ - ustawa z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali. W obowiązującym ustawodawstwie nie określono pojęcia „lokalu użytkowego”, rozumianego jako lokal niemieszkalny. Przyjmuje się, że

pojęcie lokalu użytkowego odpowiada występującemu w przepisach (ww. ustawa) pojęciu „lokalu o innym przeznaczeniu”, przeciwstawnym pojęciu „lokalu mieszkalnego”. O zaliczeniu budynku (lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie, a nie sposób użytkowania, który w praktyce bywa czasem niezgodny z przeznaczeniem. O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe, decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych. W przypadku budynków (lokalu) o różnym przeznaczeniu o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje głównie jego przeznaczenie. Założmy, że mając na uwadze przedstawione powyżej zastrzeżenia mamy do czynienia z budynkiem/lokałem mieszkalnym.

¹ tj. Dz. U. z 2006r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.

² tj. Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.

³ tj. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.

II. Regulacje wynikające z ustaw o podatkach dochodowych

Przejdzmy na grunt podatkowy. Gdyby w założonym stanie faktycznym znalazł się przedsiębiorca mający osobowość prawną, to w dotyczącej go regulacji, czyli ustawie z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ nie znajdziemy żadnych szczególnych uregulowań dotyczących takiego przedmiotu zbycia.

Zgodnie z art. 16a-16c tej ustawy, dalej także u.p.d.o.p., amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
 - 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
 - 3) inne przedmioty,
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (środki trwałe).

Amortyzacji podlegają również niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 3) inne składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników - jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający - także zaliczane do środków trwałych,
- 4) tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupie „statki” o symbolu 35.11, zaliczone do branży 1051-1053 Systematycznego Wykazu Wyrobów (SWW) Głównego Urzędu Statystycznego.

Amortyzacji podlegają również wartości niematerialne i prawne, w tym nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
 - 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (wartości niematerialne i prawne).

Nie wszystkie nieruchomości podlegają amortyzacji. Wyłączone są z niej:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - 2) budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnię mieszkaniową,
 - 3) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność,
- zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Amortyzacji nie podlegają również nieruchomości, które nie spełniają warunków do uznania ich za środki trwałe – np. są zakupione w celu odsprzedaży, a ewentualne ich wykorzystanie na potrzeby podatnika nie będzie trwało dłużej niż rok. W takim przypadku będzie to po prostu składnik majątku obrotowego podatnika.

Przychód ze sprzedaży nieruchomości ustala się zgodnie z art. 14 ustawy. W myśl tego przepisu przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw

majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej, czyli na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Nie ulega wątpliwości, że przychód ten łączy się z innymi przychodami z działalności gospodarczej i wg reguł obowiązujących dla tego źródła opodatkowuje.

Przyjrzyjmy się temu stanowi faktycznemu z uwzględnieniem innego podmiotu transakcji, którym będzie osoba fizyczna. Źródłem przychodów jest oczywiście pozarolnicza działalność gospodarcza. Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (pozwalamy sobie w tym miejscu na dygresję – prosimy o zwrócenie uwagi na przypis od roku 2012, w związku z zaprzestaniem wydawania Dziennika Ustaw w wersji papierowej akty prawne nie są oznaczane numerem publikatora, a jedynie rocznikiem i pozycją) przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących środkami trwałymi - ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wymienionych w lit. b), spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie nieujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednakże w myśl art. 14 ust. 2c ustawy PIT do przychodów, o których mowa w ust. 2 pkt 1, nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału

⁴ tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

⁵ tj. Dz. U. z 2012 r. poz. 361

w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie. Przychody z odpłatnego zbycia wymienionych powyżej rodzajów nieruchomości i praw majątkowych zostały zatem wyłączone ze źródła przychodu, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. W przypadku zatem wymienionych nieruchomości, a także praw majątkowych (lokale spółdzielcze) bez wpływu na sposób kwalifikowania do celów podatkowych przychodów z ich odpłatnego zbycia pozostaje fakt, że stanowiły one środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne wykorzystywane w działalności gospodarczej.

W takiej sytuacji regulacje dotyczące obowiązków podatkowych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, mające charakter ogólny, dla przedsiębiorców podlegających ustawie PIT, stanowiąc będą swego rodzaju *lex specialis*.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy, odrębnymi źródłami przychodów są min. określone w pkt 3 i 8 lit. a tego przepisu:

- pozarolnicza działalność gospodarcza,
- odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2, nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

W myśl art. 10 ust. 2 pkt 3 ww. ustawy, przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, ale z kolei przepisy art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, mają zastosowanie do odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego, jego części lub

udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie, co jednoznacznie wynika z tego samego art. 10 w ust. 3. Pamiętajmy o wcześniejszych uwagach dotyczących art. 14 i konkluzja może być tylko jedna: „Przychód ze sprzedaży budynku bądź lokalu mieszkalnego oraz związanego z nim gruntu, stanowi zawsze przychód określony w ww. art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego czy budynek ten lub lokal stanowił, czy też nie środek trwały w prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, ani czy był wykorzystywany w tej działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy podatnik prowadzi działalność w zakresie obrotu nieruchomościami, a nieruchomość ta stanowi towar handlowy.” Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych Ministra Finansów. Cytat pochodzi z interpretacji z dnia 6 listopada 2009 roku⁶. Identyczne wnioski zawierają interpretacje, np. z dnia 4 marca 2009 roku⁷ oraz z 28 lipca 2008⁸. Sposób opodatkowania oraz wysokość samego podatku uzależniona więc będzie od tego, kiedy nieruchomość została nabyta.

Pewne wątpliwości może nasuwać zbycie lokalu mieszkalnego, który nie był wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem, a więc np. na cele biurowe zamiast mieszkalnych. Prawo budowlane nakłada obowiązki użytkownika budynków i lokali w sposób zgodny z ich przeznaczeniem. W myśl bowiem art. 5 ust. 2 tej ustawy, obiekt budowlany należy użytkować w sposób zgodny z jego przeznaczeniem i wymaganiami ochrony środowiska oraz utrzymywać w należytym stanie technicznym i estetycznym, nie dopuszczając do nadmiernego pogorszenia jego właściwości użytkowych i sprawności technicznej, w szczególności w zakresie związanym z wymaganiami, o których mowa w ust. 1 pkt 1-7. Zgodnie natomiast z art. 71 ust. 2 zd. 1 i 2 zmiana sposobu użytkowania

obiektu budowlanego lub jego części wymaga zgłoszenia właściwemu organowi. Powstaje tym samym pytanie o podatkowe skutki braku zgłoszenia. Minister Finansów w interpretacji wymienione w przypisie 6 wyraził pogląd, że decydujące są faktyczne cele, na jakie wykorzystywany jest lokal.

Niezależnie od faktu, że z tym ostatnim poglądem można polemizować, nie ulega wątpliwości, że w zakresie zbycia budynków i lokali mieszkalnych lub praw majątkowych do nich przysługujących mamy do czynienia z całkowicie odrębnymi zasadami opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych i prawnych.

III. Regulacje wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług

Odrębnie poświęcamy kilka uwag dotyczących podatku od towarów i usług. Art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług⁹ w pkt 10 i 10a zwalnia:

- 10) dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:
 - a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata;
- 10a) dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:
 - a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów;

⁶ sygn. IBPBI/1/415-638/09/KB

⁷ sygn. IBPBI/1/415-973/08/ESZ

⁸ ITPBI/1/415-343/08/PSZ

⁹ tj. Dz. U z 2011 roku Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

Ustawa nie zawiera w zakresie VAT żadnych szczególnych rozwiązań dotyczących lokali mieszkalnych. Warto zwrócić tu jednak uwagę, że w ustawie o podatku od towarów i usług mamy do czynienia ze swego rodzaju odwrotnością od zasady rzymskiego prawa cywilnego *superficies solo cedit*, tzn. domniemania, że do właściciela gruntu należy wszystko, co z tym gruntem jest trwale związane. Z VATem jest odwrotnie – opodatkowanie gruntu lub jego zwolnienie z opodatkowania uzależnione jest od statusu innej nieruchomości, posadowionej na tym gruncie, czyli dostawa gruntów na których

posadowione są lokale lub budynki zwolnione z opodatkowania również podlegać będzie zwolnieniu.

I jeszcze swego rodzaju (nie)logiczna retoryka podatkowa. Ustawa posługuje się pojęciem „pierwszego zasiedlenia” – gramatyczne rozumienie pojęcie prowadzi do konkluzji, że mieć ono może miejsce tylko raz. Co do zasady tak, ale nie dotyczy to podatku VAT. Tu przez pierwsze zasiedlenie rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) **ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.**

Z „pierwszym” zasiedleniem możemy mieć do czynienia wielokrotnie i z jego cech opisanych w ustawie podatkowej wywodzić będziemy podatkowe skutki, a podatkowe nie zawsze oznacza logiczne.

Mamy nadzieję, że artykuł ten pozwoli Czytelnikom na usystematyzowanie i uzupełnienie wiedzy w zakresie problemów, z jakimi spotykają się w swojej praktyce zawodowej.

PRAWO

ZMIANY W KPC

3 maja 2012r. weszła w życie nowelizacja kodeksu postępowania cywilnego uchwalona Ustawą z dnia 16 września 2011r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (*Dz. U. z 2011r. Nr 233, poz. 1381*).

Największe zmiany dotyczą spraw gospodarczych. **Likwidacji ulega odrębne postępowanie dla podmiotów gospodarczych.** Do tej pory w sprawach ze stosunków cywilnych między przedsiębiorcami w zakresie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej (czyli w tzw. sprawach gospodarczych) stosowane było odrębne postępowanie. Uczestnicy postępowania byli zmuszeni spełnić surowe wymagania wynikające z odrębnych zasad. Zgodnie z uchylonym art. 479¹² kodeksu postępowania cywilnego powód był obowiązany w pozwie powołać wszystkie twierdzenia i dowody na poparcie własnych roszczeń pod rygorem utraty prawa ich powoływania w dalszym toku sprawy, chyba że potrzeba ich powołania wynikała później albo wcześniejsze powołanie nie było możliwe. Podobny zakres obowiązków miała również strona pozwana, której przepisy postępowania gospodarczego nakazywały powołanie wszystkich twierdzeń i dowodów w odpowiedzi na pozew, którą pozwany był zobowiązany wnieść w terminie 2 tygodni (uchylony art. 479¹³ kodeksu postępowania cywilnego).

System określony powyższymi przepisami nosił nazwę prekluzji dowodowej i nakładał na strony surowe wymogi. W praktyce oznaczało to, że powód z uwagi na obawę przed utratą prawa powołania w dalszym toku przywoływał w pozwie wszelkie możliwe twierdzenia i dowody. W znacznie gorszej sytuacji przepisy prawa stawiały pozwanego, który na powołanie wszystkich dostępnych dowodów i twierdzeń miał jedynie dwa tygodnie.

Likwidacja odrębnego postępowania gospodarczego oznacza, że w sprawach gospodarczych zastosowanie będą miały przepisy postępowania zwykłego, które również uległy znacznej modyfikacji. Wśród licznych zmian są m. in. zwiększenie uprawnień referendarzy sądowych, zmiany w zakresie wpływu ogłoszenia upadłości na przebieg postępowania, zmiany w postępowaniu zabezpieczającym i egzekucyjnym.

Źródło: Ministerstwo Sprawiedliwości

Opr. W.G.

AKTUALNOŚCI