

# OPODATKOWANIE ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI W PODATKU VAT. PODATKOWE ASPEKTY DEFINICJI „PIERWSZEGO ZASIEDLENIA”



**Elżbieta Ochocka**

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



**Beata Dutkiewicz**

Kancelaria Dutkiewicz Doradca Podatkowy  
w Kielcach

## Streszczenie

Powodem, dla którego ponownie zajęliśmy się tematem opodatkowania sprzedaży nieruchomości podatkiem VAT, jest zmiana stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie rozumienia definicji pierwszego zasiedlenia.

W artykule poruszono problem dotyczący zwolnienie z podatku VAT sprzedaży nieruchomości, która wg przepisów prawa krajowego – polskiej ustawy o VAT – jest opodatkowana tym podatkiem, a wg przepisów dyrektywy Unijnej jest z tego podatku zwolniona. Ustawodawca polski wprowadził w artykule 2 pkt 14 ustawy VAT pojęcie „pierwszego zasiedlenia” i go zdefiniował oraz w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a określił warunki zastosowania zwolnienia z VAT. Natomiast, ustawodawca unijny w dyrektywie 112 posługuje się tym pojęciem ale go nie definiuje. W swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej a za nim Naczelny Sąd Administracyjny w wielu wyrokach orzekali, że definicja pierwszego zasiedlenia ma charakter autonomiczny, zatem jej definiowanie w polskiej ustawie nie było konieczne. Ponadto, polski ustawodawca dokonał zawężenia pojęcia pierwszego zasiedlenia używając w treści art. 2 pkt 14 lit. a ustawy o VAT warunku „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu”. Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”.

## Słowa kluczowe

podatek VAT, opodatkowanie sprzedaży nieruchomości, pierwsze zasiedlenie

## Wstęp

Zbycie nieruchomości stanowi dla zbywcy (zarówno przedsiębiorcy jak i osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej) znaczącą transakcję zarówno z uwagi na pokaźną wartość samej transakcji, jak i specjalną formę w jakiej jest zawierana (obowiązuje forma aktu notarialnego).

Z tego względu umowa ta należy do bardziej skomplikowanych z punktu widzenia obrotu gospodarczego.

Dodatkowym utrudnieniem jest konieczność ustalenia przez zbywcę czy

powyższa transakcja, z punktu widzenia podatku od towarów i usług, podlega czy też nie podlega temu podatkowi. Jeśli odpowiedź na powyższe pytanie będzie twierdząca, nie kończy to niestety toku postępowania – należy następnie ustalić czy transakcja w ramach podatku VAT podlega zwolnieniu z VAT, czy jest opodatkowana stawką VAT, a jeśli tak, to jaką stawką – w grę wchodzi 8% lub 23%.

Graficzne przedstawienie problemów, z którymi spotyka się spotyka się zbywca nieruchomości z przedstawia Schemat 1.

**Uwaga: poniższe rozważania zostaną przeprowadzone przy założeniu, że zbywca jest podatnikiem VAT z tytułu przeprowadzenia tej transakcji.**

Prawidłowa kwalifikacja prawnopodatkowa transakcji zbycia nieruchomości zależy od dwóch czynników:

- 1) trafnego rozpoznania stanu faktycznego,
- 2) właściwego zastosowania przepisów ustawy o VAT.

Oba wymienione czynniki nie są łatwe do sprecyzowania z uwagi na

specyficzne definicje obowiązujące w ustawie o VAT i charakterystyczne jedynie dla tej ustawy, zgodnie z zasadą autonomii prawa podatkowego.

## Definicje związane ze zbyciem nieruchomości

### Definicja legalna pierwszego zasiedlenia (art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, dalej zwanej ptuU)

**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.

Ustalenie terminu, kiedy nastąpiło pierwsze zasiedlenie jest niezmiernie ważne, ponieważ jeżeli transakcja jest dokonywana **w ramach lub przed pierwszym zasiedleniem** albo gdy między nim a zbyciem **upłynęło mniej niż dwa lata**, to podatek VAT należy doliczyć do transakcji. Gdyby jednak okazało się, że definicja pierwszego zasiedlenia nie jest spełniona, to zbywający nie powinien doliczyć VAT (transakcja jest zwolniona z VAT zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ptuU).

Zgodnie z przytoczoną wyżej definicją pierwsze zasiedlenie to oddanie obiektu budowlanego do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi.

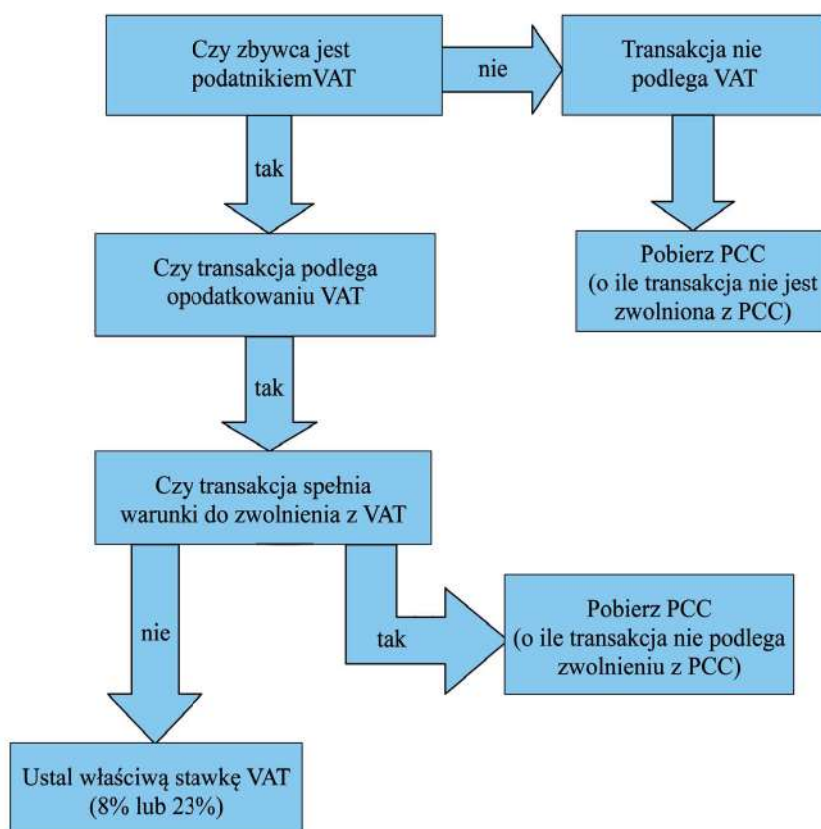
Pojęcie nabywcy oznacza, że doszło do przeniesienia własności, zaś pojęcie użytkownika oznacza, że doszło do wydania obiektu do używania.

Pierwsze zasiedlenie dotyczy obiektów budowlanych, czyli zarówno budynków (lokali) jak i budowli. Zasiedleniu w myśl ustawy podlegają więc także np. drogi, parkingi, ogrodzenia, sieci techniczne i uzbrojenia terenu itp.

Aby doszło do pierwszego zasiedlenia budynku, budowli lub ich części, powyższe przesłanki muszą być spełnione łącznie.



Schemat 1



Źródło: opracowanie własne.

#### Reasumując:

Pojęcie „pierwsze zasiedlenie” rozumiane jest w ustawie o VAT jako:

1. oddanie do użytkowania;
2. w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu;
3. pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków lub budowli;
4. po ich wybudowaniu lub istotnym, 30% ulepszeniu.

#### Przykład 1

Spółka Deweloperska wybudowała budynek wielorodzinny i dokonuje sprzedaży lokali w tym budynku. Ta transakcja będzie uznana za pierwsze zasiedlenie sprzedawanych lokali, ponieważ dochodzi wówczas do:

1. oddania do użytkowania (nabywca obejmuje dom w posiadanie);
2. w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu (sprzedaż to dostawa towarów w rozumieniu ustawy o VAT a więc czynność opodatkowana przyjmuje się, że taką czynnością może być też najem czy dzierżawa);

3. pierwszemu nabywcy budynku osoba, który kupuje dom od dewelopera jest jego pierwszym nabywcą;
4. po jego wybudowaniu.

Należy podkreślić, iż do pierwszego zasiedlenia, może dojść dopiero po wybudowaniu obiektu. Dostawa budynku lub budowli w trakcie budowy (np. stan surowy otwarty lub zamknięty) jest zawsze dostawą **przed pierwszym zasiedleniem**.

#### Pojęcie „oddanie do użytkowania”

W ustawie o VAT brak jest definicji tego pojęcia.

Według Słownika Języka Polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN) „użytkownik” jest to osoba lub instytucja użytkująca, korzystająca z czegoś. Natomiast przez słowo „korzysta” należy rozumieć osiągać, czerpać zysk, korzyść, pożytek z czegoś; doświadczać jakichś korzyści, posługiwać się czymś; robić użytek z czegoś.

Słowo „użytkować” Słownik Języka Polskiego definiuje jako „używać czegoś, korzystać z czegoś, zwłaszcza korzystać w sposób racjonalny, przynoszący jak największy pożytek, eksploatować”. Pojęcie „użytkowanie” definiowane jest także w ustawie kodeks cywilny. Zgodnie z art. 252 KC „użytkowanie” polega na obciążeniu rzeczy prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków. W ustawie o VAT nie chodzi prawdopodobnie o takie rozumienie „użytkowania”, ponieważ w art. 2 pkt 14 mowa jest o „oddaniu do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi”. Przyjęcie do używania (np. po wybudowaniu) nie jest jednak czynnością na rzecz innego podmiotu.

Kierując się wyłącznie wykładnią językową można stwierdzić, że jeżeli podatnik wybuduje obiekt lub go zmodernizuje ponad 30% wartości początkowej, a następnie obiekt ten zostanie przyjęty przez niego do użytkowania we własnym zakresie **nie oznacza to, że został on zasiedlony.**

Oddanie do użytkowania nie nastąpiło bowiem na rzecz innego podmiotu oraz w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu.

Potwierdza takie rozumienie terminu „oddania do użytkowania” utrwalona linia interpretacyjna Ministra Finansów. Przykładowo w interpretacji Dyrektora IS w Warszawie z dnia 17 marca 2016r. sygn. IPPP3/4512-111/16-2/RM określono: „Jeżeli zatem podatnik wybuduje obiekt lub go zmodernizuje, przy czym nakłady na ulepszenie przekraczają 30% jego wartości początkowej, a następnie obiekt ten (lub ulepszenie) zostanie oddany do użytkowania (wprowadzony do ewidencji środków trwałych), **nie oznacza to, że został on zasiedlony.** Oddanie do użytkowania nie nastąpiło bowiem w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Pierwsze zasiedlenie będzie miało miejsce wówczas, gdy wybudowany lub zmodernizowany budynek (obiekt) zostanie sprzedany lub np. oddany w dzierżawę, bowiem zarówno sprzedaż, jak i dzierżawa są czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Zatem za pierwsze zasiedlenie należy uznać moment sprzedaży lub oddania budynku (budowli) do użytkowania pierwszemu najemcy (dzierżawcy).”

Podobnie wypowiedział się **Dyrektor IS w Warszawie w dniu 6 kwietnia 2016r. sygn. IPPP1/4512-71/16-5/MPe.**

Tym samym organy podatkowe wpisały się w linię orzeczniczą prezentowaną m.in. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w orzeczeniu z 12 kwietnia 2013r., zgodnie z którym nie można rozumieć pojęcia „pierwsze zasiedlenie” w sposób potoczny. W szczególności „pierwsze zasiedlenie” nie jest równoznaczne z użytkowaniem (rozpoczęciem użytkowania) budynku czy też budowli. Istotą pierwszego zasiedlenia jest według sądu oddanie do użytkowania, które następuje w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Pierwszym zasiedleniem może być więc oddanie nieruchomości w najem czy też leasing. Jest to oddanie pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi.

Podobnie wypowiadał się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w orzeczeniu z dnia 16 lipca 2014r. (sygn. akt I SA/Gd 646/14). Sąd rozpatrywał ciekawy przypadek sprzedaży przez spółkę kilkupiętrowego budynku. Poszczególne kondygnacje nie stanowiły odrębnych lokali i nie były dla nich założone odrębne księgi wieczyste. Przez okres dłuższy niż 2 lata spółka wynajmowała dwie z trzech kondygnacji. Natomiast trzecia z nich była od samego początku wykorzystywana wyłącznie na potrzeby spółki. Spółka była przekonana, że doszło już do pierwszego zasiedlenia budynku w rozumieniu ustawy o VAT, a między pierwszym zasiedleniem i planowaną sprzedażą upłynęły ponad 2 lata. Według spółki fakt, że 3 piętro budynku nie było wynajmowane lecz służyło własnej działalności gospodarczej spółki nie ma znaczenia dla uznania, czy doszło do pierwszego zasiedlenia trzeciej kondygnacji, sprzedaż dotyczyła bowiem całego budynku (jedna księga wieczysta). Zdaniem spółki nie można sztucznie, dla celów podatkowych dzielić przedmiotu sprzedaży, który w sensie cywilistycznym stanowi całość. Innego zdania były organy podatkowe, według których pierwsze zasiedlenie wystąpiło wcześniej jedynie w przypadku 2 pierwszych kondygnacji (przystępuje tu zwolnienie z VAT), natomiast dostawa 3 piętra będzie opodatkowana stawką 23% VAT, ponieważ będzie dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia.

**WSA w Gdańsku potwierdził stanowisko Izby.**

Taka linia interpretacyjna powoduje wiele problemów praktycznych wiążących się ze zbywaniem nieruchomości.

Problem ten widoczny jest szczególnie w przypadku zbywania takich inwestycji jak budynki hotelowe, parkingi czy magazyny. W takim przypadku, przed podjęciem decyzji o sprzedaży, dochodzi do przekazania danej nieruchomości, części budynku, budowli (np. parkingu) bądź lokalu na pewien czas.

### Przykład 2

- 1) gość hotelowy uzyskuje dostęp do zarezerwowanego pokoju (krótkotrwale zakwaterowanie),
- 2) klient parkingu opłaca postój na parkingu płatnym np. na 3 godziny,
- 3) nabywca usługi magazynowej nabywa usługę przechowywania towarów.

Problem dotyczy ustalenia, czy w przypadku oddania tych obiektów klientom (pokój hotelowy, miejsce parkingowe, miejsce w magazynie) dochodzi do **oddania do użytkowania** w wykonaniu czynności opodatkowanych.

Zgodnie z zaprezentowanym wyżej poglądem organów podatkowych oraz części orzeczeń sądów administracyjnych uznaje się, że w takich wypadkach **nie dochodzi do oddania danego obiektu do użytkowania.** Z interpretacji tych orzeczeń wynika, że „użytkowanie” powinno być kojarzone z „korzystaniem” z obiektu tj. czerpaniem z niego korzyści (pożytków). Przyjmując taką optykę, to właściciel hotelu korzysta z budynku hotelowego (i poszczególnych pokoi), ponieważ to on czerpie z niego zyski (zyski z udostępniania pokoi), nie uznaje za oddanie do użytkowania udostępnienia miejsca parkingowego klientowi parkingu płatnego (korzysta z parkingu jego właściciel), ani też świadczenia usług magazynowania.

Przełomem w jednolitej do tej pory linii orzeczniczej sądów administracyjnych jest wyrok **Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30.10.2014r. sygn. akt I FSK 1545/13.** NSA orzekł, że termin „użytkowanie” jest uregulowany w stosownych przepisach kodeksu cywilnego, przy czym nie ma żadnego uzasadnienia dla tak wąskiego rozumienia tego pojęcia na gruncie ustawy o VAT. Sąd stwierdził, iż w ustawie o VAT każda forma korzystania z budynków, budowli lub ich części, **również**

poprzez czasowe korzystanie, spełnia warunek przewidziany w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, konieczny do uznania, że doszło do pierwszego zasiedlenia.

W przedmiocie wydania obiektu na rzecz „pierwszego nabywcy” lub „użytkownika” NSA stwierdził, iż oznaczenie tej osoby jest niezbędne do określenia momentu, od którego liczony jest okres dwóch lat pomiędzy pierwszym zasiedleniem, a dostawą budynku, budowli lub ich części, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. **Jednocześnie definicję użytkownika będzie spełniał każdy, kto rozpoczął korzystanie z obiektów.**

Zdaniem Sądu nie ma podstaw do różnicowania skutków podatkowych podmiotu, który przez okres dłuższy niż dwa lata wynajmuje parking w całości lub w części na podstawie umowy najmu, od sytuacji podmiotu, który udostępnia taki parking na podstawie abonamentu czy jednorazowego opłaty. Jeżeli w jednym i drugim przypadku następuje to w ramach czynności opodatkowanej, to w obu mamy do czynienia z **wydaniem nieruchomości w wykonaniu czynności opodatkowanej.**

Jeszcze dalej poszedł NSA w wyroku z 14 maja 2015r. sygn. akt I FSK 382/14. W wydanym orzeczeniu sąd zdecydował, że termin „pierwsze zasiedlenie” należy rozumieć potocznie i intuicyjnie.

Sąd stwierdził, że polska definicja „pierwszego zasiedlenia” jest niezgodna z przepisami unijnymi i zinterpretował ją na korzyść podatników uznając, że do pierwszego zasiedlenia dochodzi także wówczas, gdy podatnik przez co najmniej dwa lata wykorzystuje nieruchomości do własnych celów.

Przytoczone orzeczenia nie wpłynęły jednak na zmianę linii interpretacyjnej prezentowanej przez Ministerstwo Finansów, o czym świadczą prezentowane wyżej tegoroczne (marzec i kwiecień 2016) interpretacje organów podatkowych.



## Pojęcie „ulepszenie”

Zgodnie z art. 2 pkt 14 lit. b ptuU, każdorazowe ulepszenie budynku o co najmniej 30% wartości początkowej jest traktowane jak wybudowanie nowego obiektu. **Tym samym ulepszając wielokrotnie budynek może pojawić się problem z ustaleniem kiedy ostatni raz miało miejsce pierwsze zasiedlenie.**

Pojęcie „ulepszenia”, którym posługuje się w cytowanym przepisie ustawa o VAT odsyła do przepisów ustawy o podatku dochodowym. W art. 23g ust. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 16g ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które odnoszą się do środków trwałych, przez ulepszenie rozumie się **rozbudowę, przebudowę, rekonstrukcję, adaptację, modernizację.** Natomiast za wartość początkową, także definiowaną w tym samym przepisie, jest określenie przyjętym na potrzeby ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Wartość tę ustala się:

- a) po raz pierwszy w momencie nabycia (cena nabycia), wytworzenia (koszt wytworzenia), nieodpłatnego nabycia (wartość rynkowa z dnia nabycia) itd.;
- b) w przypadku, gdy środek trwały zostanie ulepszony lub powiększony o część składową, dokonuje się kolejnego przeliczenia wartości początkowej podwyższając ją o wartość ulepszenia.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2014r. sygn. ILPP1/443-1138/13-5/AWa: „wyliczając wartość poniesionych nakładów w celu wyliczenia udziału procentowego należy odnosić się do wartości historycznej (wynikającej z każdego kolejnego momentu pierwszego zasiedlenia pierwszego zasiedlenia w swoich skutkach zwłaszcza w przypadku ulepszeń jest równoważne nabyciu budynku). Wyliczając % ulepszeń, poszczególne zadania inwestycyjne stanowiące ulepszenie w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym należy rozliczać odrębnie, odnosząc każdorazowo do wartości początkowej. Aktualizacja o poprzednie ulepszenia następuje po przekroczeniu każdorazowo 30% poprzedniej wartości początkowej”. Taka wykładnia została potwierdzona przez wyrok WSA w Warszawie z 13.10.2015r. sygn. III SA/Wa 743/15.



## Przykład 3

Podatnik dokonał kilku ulepszeń budynku (będącego środkiem trwałym) o pierwotnej wartości początkowej równej 100 jednostek i ponosił ją kolejno o następujące wydatki:

- a) 1 rok o 20 jednostek;
- b) 2 rok o 30 jednostek;
- c) 3 rok o 50 jednostek.

Z tego względu, na to że:

- 1) w pierwszym roku ulepszył budynek o 20% (20/100), wobec czego nie aktualizuje się wartości początkowej;
- 2) w drugim roku ulepszył rzecz o 30% (30/100) skutkiem czego będzie zwiększenie wartości początkowej do 130 jednostek i z tego względu dostawa budynku dokonana po tym ulepszeniu będzie uznana za **dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia;**
- 3) w trzecim roku ulepszył rzecz o 38,5% (50/130), skutkiem czego będzie zwiększenie wartości początkowej do 180 jednostek pieniężnych, z tego też względu dostawa obiektu dokonana po tym ulepszeniu będzie uznana za **dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia.**

**Wartość poniesionych nakładów – w celu wyliczenia udziału procentowego należy odnosić do wartości historycznej (wynikającej z każdego kolejnego momentu pierwszego zasiedlenia).**

Do pierwszego zasiedlenia, w rozumieniu VAT, może więc **dochodzić wielokrotnie**, po każdym ulepszeniu stanowiącym co najmniej 30% wartości początkowej obiektu i oddaniu do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Ulepszając wielokrotnie budynek może pojawić się problem z precyzyjnym określeniem, kiedy ostatni raz miało miejsce pierwsze zasiedlenie.

## Wpływ „pierwszego zasiedlenia” na zwolnienie z opodatkowania VAT transakcji zbycia nieruchomości

Ustalenie, czy zbycie nieruchomości następuje w ramach pierwszego zasiedlenia, czy też do pierwszego zasiedlenia doszło wcześniej ma decydujące znaczenie dla kwestii opodatkowania VAT tej transakcji.

**Gdy sprzedaż nieruchomości dokonywana jest po dwóch latach od pierwszego zasiedlenia, to niezależnie od tego, czy przy jej nabyciu (wybudowaniu) podatnik odliczał VAT, czy nie – sprzedaż ta objęta jest zwolnieniem z VAT.**

W ustawie o VAT są dwa przepisy precyzujące warunki zwolnienia z VAT transakcji zbycia nieruchomości.

Zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT dotyczy dostawy 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.

Natomiast zwolnienie wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT ma zastosowanie do dostawy budynków, budowli lub ich części, która nie korzysta ze zwolnienia na mocy przytoczonego wyżej art. 43 ust. 1 pkt 10.

Jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwolniono z VAT 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.

Opodatkowanie dostawy ulepszonego obiektu nie wystąpi, jeżeli mimo przekroczenia nakładów w wysokości 30% wartości początkowej i odliczania przy tym VAT podatnik używał nieruchomości po zmodernizowaniu co najmniej przez pięć lat do wykonywania czynności opodatkowanych.

Należy pamiętać, że w sytuacji gdy podatnik poniesie wydatki na ulepszenie budynku i nakłady te przekroczą 30% wartości początkowej, a następnie obiekt ten zostanie oddany do użytkowania (wprowadzony do ewidencji środków trwałych), nie oznacza to, że doszło do pierwszego zasiedlenia w rozumieniu przepisów ustawy o VAT (takie jest stanowisko organów podatkowych). Może się więc zdarzyć, że pomimo iż budynek wcześniej był już po raz pierwszy zasiedlony, to po jego ulepszeniu (które przekroczyło 30% wartości początkowej budynku) datę takiego zasiedlenia trzeba ustalić od początku.

## Minusy zwolnienia transakcji zbycia nieruchomości z opodatkowania VAT

nie zawsze fakt, że zbycie nieruchomości jest zwolnione z VAT, jest korzystne dla obu stron transakcji. Czasem lepszy będzie wybór opodatkowania transakcji (nie zawsze jest to jednak możliwe).

## Konieczność korekty podatku VAT naliczonego

W sytuacji gdy podatnik do sprzedaży nieruchomości stosuje (lub zmuszony jest zgodnie z ustawą) zastosować zwolnienie VAT pamiętać powinien, że może wystąpić u niego obowiązek korekty VAT naliczonego, który odliczył w związku z nabyciem tej nieruchomości lub z jej ulepszeniem. Jak wynika z art. 91 ustawy o VAT w przypadku, gdy zmienia się przeznaczenie towaru konieczna jest korekta odliczonego podatku. Korekty tej podatnik musi dokonać w sytuacji, gdy odliczał VAT przy nabyciu nieruchomości lub dokonywał ulepszenia budynku, dla których nie minął okres korekty (dla nieruchomości wynosi on 10 lat).

## Obowiązek opodatkowania transakcji podatkiem od czynności cywilnoprawnych PCC

Podatnicy muszą również pamiętać o tym, że zwolnienie z VAT oznacza obowiązek zapłaty podatku PCC. Wprawdzie czynności zwolnione z VAT nie podlegają z reguły opodatkowaniu PCC, ale zasada ta nie dotyczy sprzedaży i zamiany nieruchomości (art. 2 pkt 4 ustawy o PCC). Stawka PCC wynosi 2% wartości nieruchomości.

## Opcja opodatkowania

Ustawa przewiduje możliwość rezygnacji przez strony transakcji ze zwolnienia poprzez wybór opodatkowania transakcji, przy spełnieniu warunków określonych w art. 43 ust. 10 i 11 ptuU.

W przypadku, gdy zarówno zbywający nieruchomość, jak i nabywca są podatnikami czynnymi VAT wybór opcji opodatkowania jest zdecydowanie korzystniejszy z uwagi na fakt, że:

- 1) zbywający nie ma wówczas obowiązku korekty podatku naliczonego VAT;
- 2) nabywca nie ma obowiązku zapłaty wysokiego 2% PCC, a przysługuje mu prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przez zbywającego.

### Przykład 4

Podatnik prowadzący działalność opodatkowaną zakupił w lutym 2014r. halę produkcyjną za kwotę 434 800 + 100 000 zł VAT na celu jej wynajmowania. Przy nabyciu jej odliczył 100 000 zł VAT. W maju 2016r. podatnik planuje sprzedaż tej nieruchomości. **Co do zasady sprzedaż ta korzysta ze zwolnienia z opodatkowania, gdyż dokonywana będzie po upływie dwóch lat od zasiedlenia.**

Zwolnienie z VAT spowoduje obowiązkową korektą podatku odliczonego w momencie zakupu. Ponieważ do końca okresu korekty pozostawać będzie jeszcze 8 lat, podatnik w rozliczeniu za maj 2016r., czyli miesiąc, w którym dokona sprzedaży, zobowiązany będzie do skorygowania na minus odliczonego

podatku VAT, czyli kwoty:  $100\ 000\ \text{zł} \times 8/10 = 80\ 000\ \text{zł}$  (taką kwotę obowiązany jest odprowadzić do US w miesiącu sprzedaży).

**Dodatkowo nabywca** nieruchomości musi uiścić podatek od czynności cywilnoprawnych PCC, który w przypadku umów sprzedaży nieruchomości wynosi 2% ich wartości rynkowej. Przyjmując, że cena sprzedaży wyniesie 500 000 zł, kwota PCC wyniesie 10 000 zł.

W przypadku, gdy sprzedaż byłaby opodatkowana, sprzedawca nie będzie zobowiązany do korekty kwoty podatku naliczonego (zyska 80 000 zł). Także nabywca nieruchomości nie będzie zobowiązany do uiszczenia 10 000 zł PCC od jej nabycia. Ponadto w sytuacji, gdy nabywca jest podatnikiem VAT czynnym i nabył tę nieruchomość na cele działalności opodatkowanej, będzie miał prawo do odliczenia kwoty VAT wykazanej na fakturze dokumentującej zakup nieruchomości.



**Wybór opodatkowania jest możliwy, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:**

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, **przed dniem dokonania dostawy** tych obiektów właściwemu dla nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Oświadczenie musi zawierać dane wymienione w ustawie (m.in. planowaną datę dostawy i adres nieruchomości).

Oświadczenie musi być złożone przed zawarciem umowy. Niedotrzymanie tego warunku powoduje zwolnienie dostawy od podatku.

W przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych należy zwrócić szczególną uwagę na właściwą reprezentację podmiotu. Oświadczenie będzie skuteczne, jeśli zostanie złożone przez osobę (osoby) do tego uprawnioną lub odpowiednio umocowaną. Prawidłowa reprezentacja stron wynika z przepisów określających ustrój podmiotu (KSH, KC) oraz aktów założycielskich (umowa spółki, statut).

## Podsumowanie

Ustalenie zasad opodatkowania transakcji dostawy nieruchomości, w szczególności zabudowanych, na gruncie ustawy VAT, wymaga wysoce specjalistycznej wiedzy. Do prawidłowej kwalifikacji potrzebne jest pozyskanie wielu informacji, które nie zawsze posiada podmiot dokonujący dostawy. Na sprzedawcę i na nabywcę czeka wiele pułapek, z których najczęściej nie zdają sobie do końca sprawy. Aby prawidłowo ustalić stan faktyczny wymagana jest często drobiazgowo analiza ksiąg wieczystych, ksiąg podatkowych, ewidencji środków trwałych (pod kątem ewentualnych ulepszeń i ich wysokości w okresie 10 lat wstecz).

**Obowiązujący system prawny generuje również zagrożenie i ryzyko dla notariuszy, komorników, rzeczoznawców majątkowych.**

W tym kontekście zarówno strony transakcji jak i wymienione wyżej podmioty w niej uczestniczące powinny zachować należytą staranność i odpowiednio zabezpieczyć się przed ryzykiem przyjęcia przez zbywcę nieprawidłowych założeń.

## VAT TAX ON REAL ESTATE SALES.

### "FIRST OCCUPANCY" – TAX ASPECTS OF THE DEFINITION

#### Summary

The reason why we once again address the subject of VAT taxation on real estate sales is the change in interpretation of the definition of the term "first occupation" by the Supreme Administrative Court.

The article addresses the problem of VAT exemption of real estate sales which according to provisions of the national law, i.e. the VAT Act, shall be taxed whereas by the provisions of the EU directive is tax exempt. The Polish legislator introduced and defined the term "first occupation" in Article 2, point 14 of the VAT Act and stipulated in Article 43, paragraph 1, item 10 and 10a the conditions for VAT exemption. It is noticeable that the EU legislator in the directive 112 used this concept but did not define it. Furthermore, the Polish legislator limited the term of the first settlement by using in the Art. 2 point 14 letter a of the VAT Act the prerequisite "in conducting taxable transactions". A literal, systematic and teleological interpretation of the directive 112 indicates that the subject term should be interpreted broadly as "the first occupation of a building, its use".

#### Key words

VAT tax, taxation of real estate sales, first settlement