

Gdańsk, 3 listopada 2017 r.

**MEGA INWESTYCJE SP. Z O.O.**

ul. Ważna 3

11-111 Warzywówd

**OPINIA PODATKOWOPRAWNA**

w przedmiocie podatku od towarów i usług od zbycia nieruchomości

**STAN FAKTYCZNY**

Mega Inwestycje Sp. z o.o. (dalej „Spółka”) 31 marca 2017 r. nabyła prawo własności gruntu wraz z prawem własności położonej na nim kamienicy, objęte księgą wieczystą WW1Y/00000001/1 (dalej „Nieruchomość”) od osób fizycznych działających poza działalnością gospodarczą. Spółka uiszcza należny podatek od czynności cywilnoprawnych. W Nieruchomości nie wyodrębniono lokali.

Przed nabyciem przez Spółkę właściciele Nieruchomości wynajmowali ją podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą, na potrzeby tejże działalności. Najem trwał nieprzerwanie od co najmniej 30 września 2007 r. Niektórzy wynajmujący działali w charakterze podatników czynnych VAT, a niektórzy w charakterze podatników zwolnionych na podstawie art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług (zwolnienie podmiotowe). Wiadomo, że Nieruchomość nie podlegała nakładom przekraczającym 30% jej wartości początkowej co najmniej w okresie ostatnich dwóch lat (od 1 listopada 2015 roku).

Mega Inwestycje Sp. z o.o. przejęła prawa i obowiązki, wynikające z umowy najmu zawartej przez poprzednich właścicieli. Po zakupie Nieruchomości Spółka rozpoczęła jednak prace remontowe, a dotychczasowe umowy najmu dot. pomieszczeń w Nieruchomości zostały wypowiedziane. Przewidywane nakłady nie przekroczą 30% wartości początkowej Nieruchomości (budynku).

Spółka zamierza sprzedać Nieruchomość przed upływem 2 lat od jej nabycia. Spółka zawarła umowę najmu tej Nieruchomości, lecz Nieruchomość nie została jeszcze wydana Najemcy, gdyż zgodnie z umową nastąpi to dopiero po remoncie, który nadal trwa.

Głównym przedmiotem działalności Spółki jest wynajem, zarządzanie i obrót nieruchomościami.



TAX PORT



Twoja Przystań Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

## PYTANIE

Jakie będą konsekwencje w zakresie podatku od towarów i usług sprzedaży Nieruchomości w okresie poniżej dwóch lat od jej nabycia?

## WYKORZYSTANE AKTY PRAWNE

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm., dalej „u.p.t.u.”)
- ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150, dalej „u.p.c.c.”)
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L z 2006 r. nr 374/1 ze zm., dalej „dyrektywa 112”)

- stan prawny na dzień wydania opinii

## OCENA PRAWNA

Podatek od towarów i usług obciąża dostawę towarów (czyli przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel), dokonaną w ramach działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 u.p.t.u.). Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 15 ust. 2 u.p.t.u., obejmuje z kolei *wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.*

Komercyjny obrót i zarządzanie nieruchomościami stanowią podstawową działalność Spółki, w związku z czym nie ulega wątpliwości, że Spółka nabyła Nieruchomość w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.t.u. – i w tych samych ramach ją zbędzie. Czynność zbycia Nieruchomości podlegać zatem będzie ustawie o podatku od towarów i usług. Przedmiotem niniejszej opinii jest ustalenie okoliczności ewentualnego zwolnienia zbycia Nieruchomości z tego podatku.

Towarem w świetle art. 2 pkt 6 u.p.t.u. jest zarówno grunt, jak i budynek, budowla lub ich część, przy czym zgodnie z art. 29a ust. 8 u.p.t.u. *w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub*



TAX PORT



Twoja Przystań Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

*budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu – skutkuje to zastosowaniem do gruntu tej samej stawki (lub zwolnienia), która dotyczy budynku lub budowli.*

Dostawa w ramach działalności gospodarczej towarów, w tym budynków wraz z gruntami, podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zgodnie jednak z art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. *zwalnia się z podatku 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;*

Na wstępie należy ustalić znaczenie zwrotu „pierwsze zasiedlenie”. Wedle art. 2 pkt 14 u.p.t.u. pierwszym zasiedleniem jest oddanie budynku, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, do użytkowania po jego wybudowaniu lub ulepszeniu (tj. jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej). Jednakże definicja ta, w świetle obecnie ustalonego orzecznictwa, została uznana za niezgodną z unormowaniami dyrektywy 112. Przepisy tejże dyrektywy posługują się pojęciem „pierwszego zasiedlenia”, jednakże nie definiują go oraz nie wprowadzają dodatkowych warunków go określających. Zgodnie z art. 12 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 112 państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie „gruntu związanego z budynkiem”. Tym samym państwa członkowskie mają możliwość określenia szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia jedynie w odniesieniu do sprecyzowanej kategorii czynności, tj. przebudowy budynków.

W konsekwencji zarówno zgodnie z przepisami dyrektywy 112, jak i w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pierwsze zasiedlenie należy rozumieć szeroko jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”. W efekcie, aby można było mówić o pierwszym zasiedleniu, musi dojść do zajęcia budynku, jego używania (w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej). Należy zauważyć, że w tejże kwestii wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 14 maja 2014 r. (sygn. akt I FSK 382/14). Sąd w wyroku tym stwierdził, że *wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”. Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Sąd krajowy celem zapewnienia skuteczności normom dyrektywy 112 stwierdził zatem częściową niezgodność art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT z art. 12 ust. 1 lit. a) i 2 dyrektywy 112, jak też art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 112. Mowa tu o części dotyczącej użytego w treści art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT warunku „w wykonaniu*



TAX PORT



Twoja Przystań Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

*czynności podlegających opodatkowaniu". Warunek ten w istocie doprowadza do sztucznego różnicowania sytuacji podmiotu gospodarczego, który po wybudowaniu budynku część oddał w najem a część budynku wykorzystywał na potrzeby własnej działalności gospodarczej albowiem w obydwóch przypadkach doszło do korzystania z budynku. W pozostałym zaś zakresie należy dokonać wykładni prounijnej art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT i skorygować treść w następujący sposób: pod pojęciem pierwszego zasiedlenia – rozumie się przez to użytkowanie przez pierwszego nabywcę lub użytkownika budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu.*

Należy podkreślić, że wykładnia zaprezentowana w ww. orzeczeniu NSA jest jednolicie akceptowana w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych (por. np. interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 kwietnia 2016 r. nr IPPP3/4512-873/15-3/S/RD, interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 29 marca 2017 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.29.2017.1.LM, z 31 maja 2017 r. nr 2461-IBPP2.4512.244.2017.2.IK, z 26 czerwca 2017 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.189.2017.1.JO, z 30 sierpnia 2017 r. nr 0114-KDIP1-2.4012.425.2017.1.PC).

W niektórych z tych interpretacji zastrzega się jednak, że takie rozumienie pojęcia „pierwszego zasiedlenia” odnosi się tylko do użytkowania przez pierwszego nabywcę lub użytkownika budynków, budowli lub ich części po ich wybudowaniu. Kwestia pierwszego zasiedlenia przedstawia się zaś inaczej w sytuacji, gdy budynek (budowla) zostanie ulepszony, a wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiłyby co najmniej 30% wartości początkowej obiektu. W takim bowiem przypadku decydujące znaczenie do rozstrzygnięcia czy nastąpiło pierwsze zasiedlenie, nadal ma – zgodnie z upoważnieniem zawartym w dyrektywie 112 – kwestia oddania budynku (budowli) po ulepszeniu do użytkowania w ramach czynności podlegających opodatkowaniu<sup>1</sup>.

Odnosząc się do okoliczności przedstawionego stanu faktycznego, należy wskazać, że początkowe „pierwsze zasiedlenie” niewątpliwie nastąpiło w momencie pierwszego oddania Nieruchomości do użytkowania. Nieistotne jest przy tym, kto i w jakich warunkach stał się tymże użytkownikiem.

Jeżeli zaś Nieruchomość została kiedykolwiek ulepszona o wartość większą niż 30% wartości początkowej (czego obecnie nie da się ustalić ze stuprocentową pewnością), to pierwotne „pierwsze zasiedlenie” zostałoby tymże ulepszeniem „anulowane”.

---

<sup>1</sup> Stanowisko to można kwestionować, jako że upoważnienie zawarte w dyrektywie odnosi się raczej do ustalenia w prawie krajowym definicji przebudowy obiektu budowlanego, a nie definiowania całkiem na nowo całego pojęcia „pierwszego zasiedlenia”. Dla meritum niniejszej sprawy kwestia ta nie ma jednak istotnego znaczenia ze względu na brak znacznych ulepszeń Nieruchomości w ciągu ostatnich dwóch lat – dlatego dalsze rozważania zostaną oparte na stanowisku prezentowanym obecnie przez organy podatkowe.



TAX PORT



Twoja Przystań Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

Kolejne pierwsze zasiedlenie nastąpiłoby zaś w momencie oddania Nieruchomości do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

W tym miejscu warto przypomnieć fragment definicji „działalności gospodarczej”, decydującej o objęciu danej czynności zakresem zastosowania podatku od towarów i usług – wedle którego *działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych*. Z kolei z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., wyliczającego katalog czynności podlegających opodatkowaniu, wynika, że jedną z takich czynności jest odpłatne świadczenie usług. Świadczenie usług najmu, dzierżawy i innych usług związanych z oddaniem nieruchomości do ciągłego korzystania przez osobę trzecią za wynagrodzeniem, jest zatem niewątpliwie czynnością podlegającą opodatkowaniu.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że część właścicieli Nieruchomości nie wystawiała faktur VAT, gdyż była podatnikami VAT zwolnionymi podmiotowo na podstawie art. 113 u.p.t.u. (zwolnienie ze względu na niską wartość rocznego obrotu danego podatnika). Może się zatem pojawić pytanie, czy oddanie towaru w najem przez podatnika VAT zwolnionego stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu. Należy jednak zauważyć, że status „czynności podlegającej opodatkowaniu” jest niezależny od tego, czy w danym przypadku czynność jest z podatku zwolniona, czy też nie. Ustawa odróżnia bowiem pojęcie „czynności podlegającej opodatkowaniu” i „czynności opodatkowanej” – czyli takiej, do której nie zastosowano zwolnienia (por. np. art. 86 ust. 1, art. 87 ust. 5a, art. 88 ust. 3a pkt 2 u.p.t.u.). Każdy najem jest zaś czynnością podlegającą opodatkowaniu (art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 15 ust. 2 zd. 2 u.p.t.u.).

Na gruncie niniejszej sprawy oznacza to, że każdorazowe oddanie Nieruchomości w najem po ewentualnych ulepszeniach przekraczających 30% jej wartości początkowej mogło determinować ewentualne kolejne „pierwsze zasiedlenie” – także w części, w której oddanie w najem stanowiło czynność podlegającą opodatkowaniu, ale z tego opodatkowania zwolnioną.

Ze stanu faktycznego wynika, że Nieruchomość nie podlegała ulepszeniom przekraczającym 30% jej wartości początkowej przynajmniej w okresie ostatnich dwóch lat. Należy przy tym zauważyć, że w interpretacjach podatkowych (m. in. w interpretacjach Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 5 stycznia 2011 r. nr ITPP1/443-984/10/KM, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 9 grudnia 2009 r. nr ILPP1/443-1119/09-2/AI, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 9 grudnia 2009 r. nr ILPP1/443-1119/09-2/AI, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26 lipca 2011 r. nr IPTPP1/443-102/11-4/MW) wyrażany jest słuszny pogląd, że w celu prawidłowego obliczenia procentowego udziału wydatków na ulepszenia należy każdorazowo wartość takich wydatków odnieść do aktualnej wartości początkowej, tzn.





TAX PORT



Twoja Przysiała Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

uwzględniającej ulepszenia dokonane wcześniej, po których środek trwały został oddany do użytku.

Oznacza to, że Nieruchomość na chwilę obecną należy uznać za „zasiedloną” w rozumieniu art. 2 pkt 14 u.p.t.u., gdyż nawet jeżeli poprzedni właściciele Nieruchomości dokonali jej ulepszenia przekraczającego 30% aktualnej wartości początkowej, to następnie została ona oddana do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu (najem całej Nieruchomości trwał nieprzerwanie co najmniej od końca września 2007 r. – aż do rozwiązania go w 2017 r.).

W tym momencie należy powrócić do treści art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u., wedle którego *zwalnia się z podatku 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;*

Z przepisu tego wynika reguła, wedle której dostawa budynku jest zwolniona z podatku, chyba że następuje ona w ramach „pierwszego zasiedlenia” lub od ostatniego „pierwszego zasiedlenia” nie upłynęły jeszcze dwa lata. Jak wiemy, Nieruchomość jest obecnie „zasiedlona”, pierwszy wyjątek nie znajdzie zatem zastosowania. Ponadto ostatnie „pierwsze zasiedlenie” w odniesieniu do Nieruchomości nastąpiło niewątpliwie dawniej niż dwa lata temu (tj. co najmniej przed listopadem 2015 roku), ponieważ jest ustalone, że dwa lata temu tj. w listopadzie 2015 r. Nieruchomość była oddana do używania w ramach umowy najmu oraz od tego momentu nie wystąpiło ulepszenie Nieruchomości przekraczające 30% jej wartości początkowej. Jeżeli zatem takie ulepszenie wystąpiło ewentualnie wcześniej, to jest pewne, że od momentu oddania Nieruchomości w najem po tymże ulepszeniu (tj. od kolejnego jej „pierwszego zasiedlenia”) upłynęły 2 lata, wymagane przepisem art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. b u.p.t.u. jako warunek umożliwienia zwolnienia.

**Zbycie Nieruchomości przez Spółkę podlega zatem zwolnieniu uregulowanemu w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. b u.p.t.u.**

Zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u., nie jest jednak obligatoryjne. Można z niego zrezygnować pod warunkiem zgody obydwu stron czynności dostawy (art. 43 ust. 10-11 u.p.t.u.).

Zgodnie z art. 43 ust. 10 u.p.t.u. *podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:*

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;*



TAX PORT



Twoja Przystań Podatkowa

Tax Port Sp. z o.o.  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
nr wpisu 531  
ul. Marsa 23/1, 80-299 Gdańsk  
NIP 584 274 72 68, KRS 0000602323  
[www.taxport.pl](http://www.taxport.pl)

2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Zgodnie zaś z art. 43 ust. 11 u.p.t.u. oświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 2, musi również zawierać:

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

Jeżeli zatem strony dochowają warunków przewidzianych w tychże przepisach, to będą mogły zrezygnować ze zwolnienia dostawy Nieruchomości z podatku od towarów i usług. W takim przypadku jej sprzedaż podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. podatkowi temu podlega m.in. umowa sprzedaży. Przy tym, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany:

a) w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług,

b) jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem m.in. umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach.

Sprzedaż nieruchomości nie podlega w związku z powyższym podatkowi od czynności cywilnoprawnych wyłącznie wówczas, gdy podlega ustawie o podatku od towarów i usług i jednocześnie nie jest od tego podatku zwolniona.

dr Łukasz Karczyński

doradca podatkowy

nr wpisu 11309