



Gdańsk, 18 grudnia 2017 r.

OPINIA PODATKOWOPRAWNA

w przedmiocie podatku od towarów i usług od zbycia nieruchomości

STAN FAKTYCZNY

Gmina Wygwizdów (dalej „Gmina”) zamierza zawrzeć umowę zamiany nieruchomości stanowiącej własność Gminy, oznaczonej w ewidencji gruntów i budynków numerami działek 111/1, 111/2, 111/3, 111/4 i 111/5, o powierzchni 2.0002 ha (dalej „Nieruchomość”), na nieruchomość będącą własnością osoby fizycznej (Magdaleny Nowak), oznaczoną w ewidencji gruntów i budynków miasta numerami nr 222/12, nr 222/15, nr 222/16, nr 222/19, nr 222/24 i nr 222/27, o łącznej powierzchni 1,7171 ha. Na Nieruchomość składają się grunty przeznaczone pod zabudowę. Powodem zamiany jest chęć przeznaczenia nabytych przez Gminę gruntów na cel publiczny, tj. na poszerzenie terenu przy oczyszczalni ścieków oraz pod zapewnienie dojazdu do oczyszczalni. Zamiana ma odbyć się bez dokonywania dopłaty przez którąkolwiek ze stron.

Nieruchomość nie została przez Gminę nabyta w celu dalszej sprzedaży ani oddania do odpłatnego korzystania. Nie była ulepszana w celu podwyższenia wartości i tym samym osiągnięcia zysku. Nie była też dotychczas wykorzystywana do czynności opodatkowanych (w szczególności poprzez wydzierżawienie, wynajem itp.).

Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT. Magdalena Nowak nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Wartość Nieruchomości została określona w operacje szacunkowym, sporządzonym przez rzeczoznawcę majątkowego.

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.”)

- 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.*

Zamiana stanowi formę dostawy towarów, ponieważ w jej wyniku każda ze stron wchodzi we władanie nabytego towaru jak właściciel. Dostawę wykonuje każda ze stron umowy w odniesieniu do zbywanej przez siebie rzeczy. To, czy dostawa taka będzie objęta zakresem zastosowania ustawy o podatku od towarów i usług jako czynność opodatkowana, zależy od tego, czy dany zbywający wykonuje dostawę w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Ocena tę należy przeprowadzić odrębnie dla każdej ze stron umowy, w odniesieniu do dostawy dokonywanej przez tę stronę.

Z punktu widzenia Gminy istotne jest, czy opodatkowaniu podlega zbycie przez nią Nieruchomości. Ze stanu faktycznego wynika, że Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT. Należy jednak podkreślić, że nie każda dostawa towaru, dokonana przez czynnego podatnika VAT, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby bowiem podlegać opodatkowaniu, dostawa musi być wykonana w ramach działalności gospodarczej – czyli, w omawianym przypadku, przez Gminę działającą w charakterze handlowca, o którym mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. – czyli w warunkach odpowiadających tym, w jakich działają podmioty profesjonalnie zajmujące się obrotem nieruchomościami.

Wprawdzie zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. *nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.* Przepis ten nie oznacza jednak, że każda czynność cywilnoprawna, wykonana przez organ władzy publicznej, musi być uważana za następującą w ramach działalności gospodarczej. Jego zadaniem jest wyłącznie rozgraniczenie pomiędzy sferą *imperium*, w której organ wykonuje nieopodatkowane zadania publiczne, a sferą *dominium*, w której organ działa w warunkach analogicznych do podmiotów prywatnych – i w której należy stosować ogólne zasady kwalifikowania danych czynności do objętych lub nieobjętych definicją działalności gospodarczej, unormowaną w art. 15 ust. 5 u.p.t.u.

Kwestia ta była przedmiotem orzekania Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W postanowieniu z 20 marca 2014 r. w sprawie C-72/13 (chodziło o nieruchomości należące do m. Wrocławia) TSUE podkreślił, że *czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności przez uprawnionego nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej, inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w*

rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 *Słaby i in.*, Zb.Orz. s. I-8461, pkt 36, 39). Na podstawie wytycznych TSUE został wydany wyrok NSA z 5 grudnia 2014 r. (sygn. akt I FSK 1547/14), w którym NSA uznał, że skoro nieruchomości zostały nabyte przez m. Wrocław nieodpłatnie z mocy prawa lub w drodze spadkobrania, a następnie nigdy nie były wykorzystywane do prowadzenia czynności wytwórczych, handlowych czy usługowych, to ich odpłatne zbycie nie podlega podatkowi od towarów i usług, gdyż miasto nie występuje w odniesieniu do tej czynności jako podatnik VAT.

Należy podkreślić, że zamiana Nieruchomości ma zostać wykonana nie w celu zarobkowym, lecz w celu lepszego wykonywania zadań komunalnych przez Gminę (uzyskanie dojazdu i poszerzenie terenu oczyszczalni ścieków). Wymaga podkreślenia, że Nieruchomość nie była przez Gminę nabyta w celu dalszej sprzedaży czy oddania do odpłatnego korzystania i nie była też ulepszana w celu podwyższenia wartości (i tym samym osiągnięcia zysku) ani nie była dotychczas wykorzystywana do czynności opodatkowanych (na przykład poprzez wdzierżawienie). W związku z tym należy uznać, że zbycie Nieruchomości w drodze zamiany nie powinno zostać uznane za element działalności gospodarczej prowadzonej przez Gminę. W takim zaś przypadku zamiana nie będzie w ogóle wchodzić w zakres zastosowania ustawy o podatku od towarów i usług, lecz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. 1 u.p.c.c. podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlega m.in. umowa zamiany. W omawianym przypadku nie znajdzie przy tym zastosowania przepis art. 2 pkt 4 lit. a u.p.c.c., wedle którego opodatkowaniu nie podlegają czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Podsumowując, należy stwierdzić, że skoro Gmina nabyła i wykorzystywała Nieruchomość w celach niezwiązanych z czynnościami opodatkowanymi, to jej zamiana nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

dr Łukasz Karczyński
doradca podatkowy
nr wpisu 11309