

Sz. P. Marcin Krzemiński

Perkun Investment sp. z o.o. w upadłości

ul. Domaniewska 47/10
02-672 Warszawa

28 stycznia 2022 r.

Szanowny Panie,

w nawiązaniu do wcześniejszych ustaleń, poniżej przedstawiamy nasz komentarz w zakresie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.), dalej: „**ustawa o VAT**”, dotyczący skutków podatkowych planowanej transakcji zbycia nieruchomości wchodzących w skład masy upadłości spółki pod firmą Perkun Investment sp. z o.o. w upadłości, dalej: „**Spółka**” lub „**Upadły**”.

1. Stan faktyczny

Jak rozumiemy, stan faktyczny przedstawia się następująco:

1. Postanowieniem Sądu Rejonowego dla m.st. Warszawy XVIII Wydział Gospodarczy dla. Upadłościowych i Restrukturyzacyjnych (sygn. akt XVIII GU 129/21) w dniu 10 września 2021 r. została ogłoszona upadłość Spółki.
2. Zgodnie z informacjami pozyskanymi z Krajowego Rejestru Sądowego, przeważającym przedmiotem działalności gospodarczej Upadłego są roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych i niemieskalnych.
3. Z przesłanych przez Państwa operatów szacunkowych wynika, co następuje:
 - 1) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 43,45 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 2, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338804/2 (dalej: „**lokal nr 1**”);

- z lokalem nr 1 związany jest udział 4345/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 1 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia;
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 1 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
- 2) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 43,45 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 4, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338805/9 (dalej: „**lokal nr 2**”),:
- z lokalem nr 2 związany jest udział 4336/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 2 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia,
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 2 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
- 3) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 63,72 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 5, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338806/6 (dalej: „**lokal nr 3**”),:
- z lokalem nr 3 związany jest udział 6372/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 3 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia,
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 3 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
- 4) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 65,77 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 6, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338807/3 (dalej: „**lokal nr 4**”),:
- z lokalem nr 4 związany jest udział 6577/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 4 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia,
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 4 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);

- 5) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 43,88 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 8, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338808/0 (dalej: „**lokal nr 5**”),:
- z lokalem nr 5 związany jest udział 4388/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 5 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia,
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 5 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
- 6) Upadły posiada prawo własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 72,41 m², położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. 19, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00338813/8 (dalej: „**lokal nr 6**”),:
- z lokalem nr 6 związany jest udział 7241/665548 w nieruchomości wspólnej, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - lokal nr 6 znajduje się w stanie deweloperskim; bez wykończenia,
 - Upadły nabył prawo własności lokalu nr 6 na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
- 7) Upadły posiada udział w prawie własności lokalu niemieszkalnego, położonego w miejscowości Lublin przy ulicy Chabrowej 2B lok. G1, dla którego prowadzona jest księga wieczysta nr LU1I/00336580/1 (dalej: „**udział w lokalu nr 7**”):
- na lokal nr 7 składa się hala garażowa z miejscami postojowymi i komórkami lokatorskimi. Z lokalem tym związany jest udział 87525/665548, którą stanowią części wspólne budynku i prawo do gruntu,
 - Upadły jest właścicielem udziału 13/54 w ww. nieruchomości, który nabył na podstawie umowy sprzedaży z dnia 9 maja 2016 r. zawartej w formie aktu notarialnego przed notariuszem Michałem Kowalczykiem (Rep. A nr 1550/2016);
 - według oświadczenia Upadłego¹, z posiadanym udziałem w lokalu nr 7 wiąże się prawo do wyłącznego korzystania z miejsc parkingowych o powierzchni po 12,50 m², oznaczonych numerami: 1, 4, 5, 6, 10, 11, 17, 29, 30, 31, 31 oraz komórki lokatorskiej o powierzchni 1,95 m² oznaczonej numerem K-16. Prawo Upadłego do wyłącznego korzystania z ww. miejsc postojowych oraz komórki lokatorskiej nie zostało ujawnione w księdze wieczystej. Z treści księgi wieczystej nie wynika jednak, aby wskazane przez Upadłego miejsca postojowe oraz komórka lokatorska przysługiwały osobom trzecim.

¹ Strona 15 operatu szacunkowego z dnia 13 października 2021 r. sporządzonego dla lokalu nr 7.

Lokale od 1 do 6 zwane są dalej łącznie: „**Lokalami mieszkalnymi**”.

4. Lokale mieszkalne oraz lokal nr 7 mieszczą się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym posadowionym na nieruchomości gruntowej obejmującej działki o numerach ewidencyjnych 15/7, 15/1 oraz 15/2. Dla nieruchomości tej prowadzona jest księga wieczysta nr LUII/00050172/9. Właścicielem nieruchomości gruntowej jest Willa Deweloper Radzymin sp. z o.o. oraz właściciele wyodrębnionych lokali. Nieruchomość gruntowa nie została objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z uchwałą nr 283/VIII/2019 Rady Miasta Lublin z dnia 1 lipca 2019 r. w sprawie uchwalenia studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Lublin, przedmiotowa nieruchomość przeznaczona jest pod tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej i jednorodzinnej.
5. Jak wynika z wiadomości mailowej z dnia 5 stycznia br., miejsca postojowe oraz komórka lokatorska nie będą przedmiotem odrębnej sprzedaży; zostaną zbyte wraz z poszczególnymi Lokalami mieszkalnymi.
6. Dla potrzeb niniejszej opinii przyjęto założenie, że w odniesieniu do ww. nieruchomości Spółka nie poniosła wydatków na ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiących co najmniej 30% wartości początkowej.
7. Zakładamy, że zbywany przez syndyka majątek nie stanowi ani przedsiębiorstwa ani zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, a transakcja dotyczy wyłącznie nieruchomości posiadanych przez Spółkę.
8. Przedmiotem niniejszej opinii jest wskazanie, czy na gruncie przepisów ustawy o VAT sprzedaż przedmiotowych nieruchomości przez syndyka będzie obciążona obowiązkiem zapłaty podatku VAT, czy też będzie podlegać zwolnieniu z opodatkowania tym podatkiem.

2. Podsumowanie

W przedmiotowej sprawie, przy uwzględnieniu stanu faktycznego oraz założeń przyjętych na potrzeby niniejszej opinii, w odniesieniu do zbycia Lokali mieszkalnych i udziału w lokalu nr 7 zastosowanie znajdzie zwolnienie od podatku VAT określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Możliwa jest rezygnacja z przedmiotowego zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 10 pkt 1 i 2 i art. 43 ust. 11 ustawy o VAT. W przypadku rezygnacji ze zwolnienia dostawa Lokali mieszkalnych opodatkowana będzie według stawki preferencyjnej w wysokości 8%, natomiast zbycie udziałów w lokalu nr 7 (miejsc postojowych/komórki lokatorskiej) opodatkowane będzie według stawki podstawowej w wysokości 23%. Zastrzegamy, że w przypadku zastosowania zwolnienia od podatku VAT, Spółka może być obowiązana do skorygowania VAT odliczonego w związku z nabyciem tych nieruchomości.

3. Komentarz prawny

3.1 Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Nieruchomości stanowią na gruncie ustawy o VAT towary, a ich sprzedaż – odpłatną dostawę towarów. Stawka podatku dla dostawy nieruchomości wynosi co do zasady 23%. Na podstawie przepisów szczególnych dostawa nieruchomości może zostać objęta zwolnieniem od podatku od towarów i usług. Dla celów niniejszej opinii istotna jest analiza zwolnień określonych w art. 43 ust. 10 i 10a ustawy o VAT oraz możliwość zastosowania stawki obniżonej w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 12 i n. w zw. z art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, przewidzianej dla transakcji dokonywanych na nieruchomościach zaliczanych do społecznego programu mieszkaniowego.

Pewne wątpliwości wywoływało zagadnienie uznania za towary udziałów we własności rzeczy, zaś czynności sprzedaży udziałów za dostawę towarów.

W praktyce powyższą wątpliwość rozstrzygnął NSA w uchwale siedmiu sędziów z dnia z 24 października 2011 r., sygn. akt I FPS 2/11, w której wskazano, że *sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy VAT w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy*. Podając za A. Bartosiewiczem, należy wskazać, że *choćby powyższa uchwała wprost odnosiła się jedynie do udziałów w prawie użytkowania wieczystego, to jednak pogląd w niej wyrażony będzie zapewne miał odniesienie także do wszystkich czynności mających za przedmiot zbycie udziałów w rzeczach (także ruchomych)*².

Powyższe potwierdza wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 295/12, w którym sąd skonstatował, że *sprzedaż udziału we współwłasności gruntu należy potraktować jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 6 u.p.t.u.* Analogiczną tezę wysunął NSA w wyroku z dnia 13 grudnia 2012 r., sygn. akt I FSK 100/12 i sygn. akt I FSK 194/12. Z kolei w wyroku NSA z dnia 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 817/11 stwierdzono, że *nieprawidłowe jest stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zaprezentowane w zaskarżonym skargą kasacyjną wyroku, iż w przypadku sprzedaży udziału w nieruchomości mamy do czynienia ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT*.

Towarem jest zatem także udział w prawie własności lub użytkowania wieczystego nieruchomości. Jest to zgodne z normami unijnymi, bowiem w myśl art. 15 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w prawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy:

1. określone udziały w nieruchomości,
2. prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości,
3. udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części.

3.2 Dostawa Lokali mieszkalnych i miejsc postojowych/komórki lokatorskiej jako odrębne świadczenia na gruncie ustawy o VAT

² A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, LEX/el 2020.

Stosownie do brzmienia art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048), dalej: „**u.w.l.**”, w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (art 3 ust. 2 u.w.l.). Z kolei jak stanowi art. 3 ust. 3 u.w.l., udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.

Z powyższego wynika zatem, że nie jest możliwe zbycie własności lokalu bez udziału we współwłasności wspólnych części budynku i urządzeń oraz we własności gruntu. W takim przypadku następuje sprzedaż lokalu mieszkalnego jako rzeczy głównej oraz towarzyszącego mu udziału we współwłasności wspólnych części nieruchomości³.

W niniejszym stanie faktycznym miejsca postojowe oraz komórka lokatorska nie stanowią części wspólnej budynku mieszkalnego i nie są związane z prawem własności poszczególnych Lokali mieszkalnych. Lokal nr 7 stanowi odrębny lokal niemieszkalny, posiadający własną księgę wieczystą.

Podając za NSA⁴, w wyniku prawnego wyodrębnienia miejsca postojowego traci ono przymiot pomieszczenia przynależnego (w sensie prawnym) i w efekcie nie dzieli losu lokalu mieszkalnego. Co oznacza, że opisane we wniosku czynności obejmują dwie niezależne od siebie dostawy, tj. dostawę lokalu mieszkalnego wraz ze związanym z jego własnością odpowiednim udziałem w nieruchomości wspólnej i dostawę udziału w hali garażowej, które to dostawy mogą mieć miejsce w tym samym, jak i różnym czasie oraz w stosunku do różnych podmiotów.

Z kolei jak wskazał NSA w wyroku z dnia 18 października 2016 r., sygn. akt I FSK 389/15, *wyodrębnienie lokalu garażowego powoduje również, że jego dostawa nie może być traktowana jako świadczenie pomocnicze względem dostawy lokalu mieszkalnego. Odwołanie się zatem przez stronę do koncepcji, tzw. świadczenia kompleksowego, nie może znaleźć zastosowania w takim przypadku.*

Z powyższego wynika zatem, że zbycie Lokalu mieszkalnego wraz z miejscem postojowym/komórką lokatorską (udziałem w lokalu nr 7) będzie stanowiło na gruncie ustawy o VAT dwie odrębne dostawy (nawet jeżeli zbycie Lokalu mieszkalnego i miejsca postojowego/komórki lokatorskiej nastąpi na rzecz tego samego nabywcy). W konsekwencji, dostawy te mogą być opodatkowane różnymi stawkami VAT.

4. Zwolnienie z VAT

Na mocy art. 43. ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

³ Por. wyrok NSA z dnia 3 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 568/11.

⁴ Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2019 r., sygn. akt I FSK 93/17.

- 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 przywołanego wyżej uregulowania wynika, że dostawa budynków, budowli lub ich części jest – co do zasady – zwolniona od podatku od towarów i usług. Wyjątek stanowi dostawa w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz jeżeli pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Podatnik, gdy nie może zastosować zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, może skorzystać z drugiego tytułu do zwolnienia z VAT dostawy nieruchomości. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- dostawca 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.

Analiza przepisów ustawy o VAT, regulujących wyżej wskazane prawo do zwolnienia od podatku dostaw budynków, budowli lub ich części, prowadzi do konkluzji, że w odniesieniu do tych towarów może wystąpić jedna z kilku podstaw do zastosowania zwolnienia od tego podatku. Istotne jest wobec tego każdorazowe kompleksowe zbadanie okoliczności towarzyszących dostawie ww. obiektów. Należy bowiem zauważyć, że stosowanie zwolnień od podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, natomiast możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest niedopuszczalna. W efekcie podatnik uprawniony będzie do zastosowania ww. preferencji, gdy charakter świadczonych przez niego czynności, w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości, wyczerpuje znamiona ujęte w treści przepisu statuującego jego prawo do zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne 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.

W zaistniałym stanie faktycznym **pierwsze zasiedlenie Lokali mieszkalnych oraz udziału w lokalu nr 7 miało miejsce na skutek ich sprzedaży przez spółkę Limbex sp. z o.o. na rzecz Upadłego w dniu 9 maja 2016 r. – sprzedaż stanowi bowiem czynność podlegającą opodatkowaniu VAT.**

Pierwsze zasiedlenie związane z oddaniem nieruchomości do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu jest skuteczne wobec kolejnych dostawców, co oznacza, że dokonane później sprzedaże nie stanowią kolejnego pierwszego zasiedlenia, chyba że miało miejsce ulepszenie budynku przekraczające 30% jego wartości początkowej⁵.

Pragniemy dodatkowo wskazać, że pod pewnymi warunkami istnieje także opcja opodatkowania transakcji stawką w wysokości 23%.

W myśl art. 43 ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, podatnik **może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10**, wybierając opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni oraz złożą

- a) przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego lub
- b) w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą tych obiektów
- zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Stosownie do art. 43 ust. 11 ustawy o VAT, oświadczenie, o którym mowa powyżej, 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 - w przypadku, o którym mowa w ust. 10 pkt 2 lit. a;
- 3) adres budynku, budowli lub ich części.

5. Stawka VAT w przypadku rezygnacji ze zwolnienia

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1 i art. 138i ust. 4.

Przy czym, stosownie do art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż – 6% stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o VAT stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Natomiast zgodnie art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali

⁵ Por. wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 567/16.

użytkowych, lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, oraz obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, a także mikroinstalację, o której mowa w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2020 r. poz. 261, z późn. zm.), funkcjonalnie z nimi związaną, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11 (art. 2 pkt 12 ustawy o VAT).

W myśl art. 41 ust. 12b ustawy o VAT, do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²;
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Zgodnie z art. 41 ust. 12c ustawy o VAT, w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej, z zastrzeżeniem ust. 12 pkt 2.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1721/12 przyjął, że *pojęcie "budynek jednorodzinny mieszkalny", jako przedmiot dostawy w rozumieniu art. 41 ust. 12b pkt 1 u.p.t.u., powinno być interpretowane zgodnie z opisem zawartym w dziale 11 grupa 111 PKOB. Natomiast pod pojęciem "lokal mieszkalny", w rozumieniu art. 41 ust. 12b pkt 2 u.p.t.u. należy rozumieć taki "obiekt budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym", w rozumieniu art. 41 ust. 12a u.p.t.u., który nie mieści się w opisie budynku jednorodzinnego mieszkalnego zawartym w dziale 11 grupa 111 PKOB. Będą to np. lokale mieszkalne w budynkach wielomieszkalniowych (dział 11 grupa 112 PKOB).*

Jak rozumiemy, wszystkie Lokale mieszkalne są klasyfikowane do Sekcji 1 Działu 11 *Budynki mieszkalne* Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. Lokale mieszkalne spełniają warunek zaliczenia ich do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w rozumieniu art. 41 ust. 12a ustawy o VAT jako obiektów budowlanych stanowiących obiekty budownictwa mieszkaniowego oraz nie stanowią budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m².

Powyższe uzasadnia zastosowanie przy sprzedaży Lokali mieszkalnych obniżonej stawki VAT w wysokości 8% (przy rezygnacji ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 10 pkt 1 i 2 i art. 43 ust. 11 ustawy o VAT).

Jak wcześniej wskazano, zbycie Lokalu mieszkalnego i zbycie miejsca postojowego/komórki lokatorskiej (jako dostawa udziału w lokalu niemieszkalnym), to na gruncie ustawy o VAT dwa odrębne świadczenia.

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że **jeżeli odrębnym przedmiotem sprzedaży jest udział w wydzielonym w budynku mieszkalnym lokalu użytkowym, objętym odrębną od lokalu mieszkalnego księgą wieczystą (jak w niniejszej sprawie), to zastosowanie znajduje stawka VAT w wysokości 23% .**

Pogląd taki wyrażony został np. w wyroku NSA z dnia 15 lutego 2019 r., sygn. akt I FSK 118/17, w którym wskazano, że *takie dostawy podlegają opodatkowaniu zróżnicowanymi stawkami – preferencyjną dla lokalu mieszkalnego wraz ze związanym z jego własnością odpowiednim udziałem w nieruchomości wspólnej oraz podstawową dla miejsca postojowego, znajdującego się w wyodrębnionym lokalu użytkowym*⁶.

6. Korekta podatku VAT naliczonego

Zaznaczamy, że jeżeli w odniesieniu do przedmiotowych nieruchomości Upadłemu przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, a przy sprzedaży zastosowane zostanie zwolnienie z VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, po stronie Spółki może wystąpić konieczność skorygowania VAT odliczonego w związku z nabyciem tych nieruchomości.

Mamy nadzieję, iż niniejszy komentarz spełnia Pana oczekiwania. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości prosimy o kontakt.

Z poważaniem,

Paweł Kowalczyk
Doradca podatkowy
Nr wpisu 11619

⁶ Por. wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1534/14.