

# DORADCA PODATKOWY

Witold Missala



nr wpisu 00609

## OPINIA

### **dla Syndyka „PPI-ETC Real Estate” Sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży lokalu niemieszkalnego**

#### 1. Stan faktyczny

W operacie szacunkowym z dnia 28.02.2023 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowych prawa własności lokalu niemieszkalnego stanowiącego jedność gospodarczą lokali oznaczonych numerami U3 i BG1 znajdującego się w budynku przy ul. Zwycięzców 42 w Warszawie wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej, którą stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali – dalej „Nieruchomość” stwierdzono, co następuje:

1. dla Nieruchomości prowadzone są księgi wieczyste o numerach WA6M/00324211/8 (lokal niemieszkalny nr U3 o pow. użytkowej 61,2000 m<sup>2</sup>; właściciel Ryszard Sznajder) i WA6M/00324210/1 (lokal niemieszkalny nr BG1, o pow. użytkowej 40,2000 m<sup>2</sup>; właściciel Ryszard Sznajder);
2. lokal BG1 wyceniany jako jedność gospodarcza składa się z dwóch połączonych lokali niemieszkalnych, w tym lokalu oznaczonego numerem BG1, który zgodnie z treścią księgi wieczystej był pierwotnie lokalem garażowym z 3 miejscami postojowymi; lokal BG1 został przez właściciela zaadaptowany na lokal biurowo-usługowy i połączony z lokalem U3; Syndyk nie dysponuje żadną dokumentacją dotyczącą przekształcenia lokalu oznaczonego numerem BG1, w szczególności Syndyk nie posiada dokumentacji dotyczącej zmiany przeznaczenia przedmiotowego lokalu, projektów budowlanych, projektów branżowych, dokumentacji powykonawczej itp.;
3. Nieruchomość zlokalizowana jest w budynku przy ul. Zwycięzców 42 na terenie Saskiej Kępy. Obszar, na którym znajduje się budynek to tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej z lokalnymi sklepami i usługami;
4. Nieruchomość będąca przedmiotem wyceny to lokal użytkowy składający się z dwóch lokali oznaczonych odrębnymi numerami U3 (o pow. użytkowej 61,20 m<sup>2</sup>) i BG1 (o pow. użytkowej 40,20 m<sup>2</sup>) o łącznej powierzchni użytkowej 101,40 m<sup>2</sup>,

stanowiących jedną gospodarczą ze wspólnym węzłem sanitarnym; lokal składa się z sali sprzedażowej i pomieszczeń usługowo-biurowych, w tym pomieszczenia sejfów z okratowanym wejściem;

5. stan techniczny lokalu dobry; ściany otynkowane i pomalowane, w pomieszczeniach sanitarnych licowane glazurą, posadzka wyłożona terakotą, stolarka drzwiowa standardowa, stolarka okienna PCV, sufity podwieszane z paneli gipsowo-kartonowych z oświetleniem;
6. zgodnie z Uchwałą nr LXXXII2764/2006 Rady Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 19 października 2006 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla części obszaru Saskiej Kępy z późn. zm., przedmiotowy lokal położony jest na obszarze o symbolu 53 M/UO o przeznaczeniu: zabudowa wielorodzinna z usługami oświaty;
7. wartość rynkowa nieruchomości wynosi 644.373,00 zł; wartość likwidacyjna nieruchomości wynosi 515.498,00 zł.

W księgach wieczystych Nieruchomości w dziale III widnieje ostrzeżenie o toczącym się postępowaniu przed Sądem Okręgowym, II Wydział Cywilny w Warszawie pod sygn. akt II C 428/17 z powództwa Janusza Woźnickiego syndyka masy upadłości „PPI-ETC Real Estate Sp. z o.o.” w upadłości likwidacyjnej w Warszawie o uznanie czynności za bezskuteczną.

Ponadto z danych z Ksiąg Wieczystych wynika, iż:

- 1) dnia 07.11.2000 r. miało miejsce ustanowienie na rzecz "Europejski Fundusz Leasingowy" Spółka Akcyjna odrębnej własności lokalu i sprzedaży;
- 2) dnia 13.12.2005 r. miała miejsce sprzedaż Nieruchomości na rzecz "PPI-ETC REAL ESTATE" Sp. z o.o.;
- 3) dnia 01.07.2014 r. miała miejsce sprzedaż Nieruchomości na rzecz RENTIER GROUP Sp. z o.o. S.K.A.;
- 4) dnia 29.12.2015 r. miała miejsce sprzedaż Nieruchomości na rzecz ALDEN Sp. z o.o.;
- 5) dnia 29.01.2016 r. miała miejsce sprzedaż Nieruchomości na rzecz Ryszarda Sznajdera.

## 2. Analiza sprawy

Przez dostawę towarów (w tym nieruchomości) rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Z dostawą będziemy zatem mieli do czynienia np. w przypadku sprzedaży nieruchomości.

Dostawa budynków budowli lub ich części może podlegać VAT lub być od niego zwolniona, co zależy od konkretnych uwarunkowań dotyczących przedmiotu sprzedaży.

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości podatkiem VAT będzie miało miejsce wówczas, jeżeli spełnione zostaną przesłanki o charakterze przedmiotowym, tj. wystąpi czynność podlegająca opodatkowaniu w oparciu o przepis art. 5 ust. 1 u.p.t.u. i

podmiotowym, tj. gdy czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT zostanie dokonana przez osobę (lub jednostkę organizacyjną) będącą podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u., działającą w takim charakterze oraz jednocześnie czynność ta nie będzie zwolniona z podatku.

W świetle art. 15 ust. 1 u.p.t.u. podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Przepis art. 15 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że działalność gospodarcza obejmuje 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.

Wynikająca z powyższych przepisów u.p.t.u. definicja działalności gospodarczej jest szeroka i ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem "podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym.

Od dnia wejścia w posiadanie majątku, w stosunku do którego orzeczona została bezskuteczność, majątek ten winien być traktowany jako element masy upadłości, co uprawnia syndyka do podejmowania wszelkich działań zmierzających do jego optymalnego wykorzystania.

Wszelkie zatem czynności realizowane przez syndyka w stosunku do majątku upadłego mające charakter odpłatnej dostawy lub świadczenia usług są realizowane na rachunek upadłego, lecz w imieniu syndyka. W takim przypadku uznać należy, że w dalszym ciągu czynności te są realizowane w ramach działalności gospodarczej upadłego i na jego rachunek. Zatem w zakresie wszelkich odpłatnych czynności dostaw towarów oraz świadczenia usług wykonywanych na rachunek upadłego w następstwie decyzji zarządczych syndyka, podatnikiem VAT - świetle art. 15 ust. 1 ustawy o VAT - pozostaje upadły, którego działalność gospodarcza jest prowadzona w szczególnym zakresie i formie.

Dokonując wykładni art. 7 ust. 1 ustawy o VAT wskazać należy, iż nie ma znaczenia, czy podmiot dokonujący dostawy jest właścicielem rzeczy w rozumieniu prawa cywilnego. Z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług istotne jest, aby dany podmiot przenosił ekonomiczne władztwo nad rzeczą i mógł nią rozporządzić jak właściciel. Użycie w przepisie sformułowania "jak właściciel" potwierdza, że do dokonania czynności opodatkowanej podatkiem VAT nie jest konieczne bycie właścicielem rzeczy, lecz jedynie możliwość rozporządzenia rzeczą tak jakby się było właścicielem.

Wskazać w tym miejscu należy, iż w przedmiotowej sytuacji, na skutek orzeczenia sądowego, Syndyk uzyskał prawo do rozporządzania nieruchomością, w szczególności dokonać może jej zbycia, a co za tym idzie na właścicielu ciąży zakaz zbycia tej nieruchomości, mimo iż w sensie prawa cywilnego jest nadal jej właścicielem. Odniesienie przedstawionego stanu faktycznego do wykładni art. 7 ust. 1 ustawy o VAT prowadzi do wniosku, iż skoro podmiotem uprawnionym do dysponowania nieruchomością jest Syndyk,

to tym samym tylko On może dokonać dostawy nieruchomości w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Uwzględniając przywołane regulacje prawne, stwierdzić należy, iż do rozliczenia podatku od towarów i usług zobowiązany jest podmiot dokonujący dostawy towarów bądź świadczenia usług. Przyjmując, że Syndyk może przedmiotową nieruchomością rozporządzać, a w szczególności dokonać jej zbycia, to stwierdzić należy, iż to właśnie Syndyk zobowiązany jest zarówno do prawidłowego udokumentowania dokonanej dostawy nieruchomości, jak również dokonania rozliczenia tej transakcji. Co należy rozumieć przez "przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel" określił Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-320/88. W orzeczeniu tym stwierdził, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów, nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Regulacja ta ma zastosowanie do każdego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem na inny podmiot, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona ta uzyskuje de facto możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeżeli nie wiąże się to z przeniesieniem własności. W tym orzeczeniu, odnosząc się do dostawy towarów, Trybunał posłużył się terminem przeniesienia "własności w sensie ekonomicznym", podkreślając tym samym uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów. Oznacza to więc, że na gruncie przedmiotowego przepisu kluczowym elementem jest przeniesienie, w istocie rzeczy, praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią.

Prawidłowość powyższego stanowiska potwierdza m.in. pismo z dnia 8 czerwca 2017 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0111-KDIB3-1.4012.44.2017.2.ICz.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u., zwalnia się od 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.

Przez pierwsze zasiedlenie - w myśl art. 2 pkt 14 u.p.t.u. 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.

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2018 r. I FSK 1854/16:

1. Przez "oddanie do użytkowania", o którym mowa w art. 2 pkt 14 u.p.t.u. należy rozumieć: przekazanie prawa do korzystania z budynków, czyli: sprzedaż, wdzierżawienie, wynajęcie, czy oddanie do używania (użytkowania).
2. Przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub użytkowanie 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.

Jednocześnie w postanowieniu z dnia 23 lutego 2016 r. I FSK 1573/14, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż:

1. *Artykuł 2 pkt 14 u.p.t.u. utożsamia czynność oddania do użytkowania z czynnością opodatkowaną (dostawą lub usługą). W świetle tego przepisu nie dochodzi do oddania do użytkowania budynku po jego wybudowaniu (ulepszeniu), mimo jego faktycznego zasiedlenia, jeżeli czynności tej nie towarzyszy dostawa lub usługa, a w konsekwencji nie dochodzi do pierwszego zasiedlenia budynku.*
2. *Przyjęta przez polskiego ustawodawcę w art. 2 pkt 14 u.p.t.u. definicja powoduje w praktyce wyłączenie z pierwszego zasiedlenia przypadków wybudowania budynku (budowli) lub ich modernizacji we własnym zakresie w celu rozpoczęcia ich użytkowania. Chociaż następuje faktyczne zasiedlenie budynku (budowli) przez jego pierwszego użytkownika po wybudowaniu lub ulepszeniu, to skoro oddanie budynku lub budowli do takiego użytkowania nie nastąpiło w wykonaniu czynności opodatkowanej (dostawy lub usługi), nie doszło do pierwszego zasiedlenia w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy, a w konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u, w przypadku np. jego sprzedaży po 10 latach od oddania go do faktycznego użytkowania.*

W niniejszym stanie faktycznym należałoby uznać z uwagi, iż ustanowienie odrębnej własności lokalu i jego sprzedaży miało miejsce w 2000 r. oraz przyjęcie, że nie dokonywano ulepszeń Nieruchomości, o których mowa w art. 2 pkt 14 lit. b) u.p.t.u., sprzedaż Nieruchomości będzie podlegać zwolnieniu z podatku VAT, o ile nie zostanie wybrana rezygnacja ze zwolnienia.

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

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

Oświadczenie musi również zawierać:

- a. imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy;
- b. planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części - w przypadku, o którym mowa w ust. 10 pkt 2 lit. a);
- c. adres budynku, budowli lub ich części.

Mając na uwadze powyższy opis oraz powołane wyżej przepisy należy stwierdzić, że w związku z założeniem, że zbycie Nieruchomości nie będzie dokonywane w ramach jej pierwszego zasiedlenia, przed pierwszym zasiedleniem ani w okresie 2 lat od pierwszego zasiedlenia, w konsekwencji sprzedaż Nieruchomości będzie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy.

Należy wskazać, iż w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części budynków lub budowli, w myśl art. 29a ust. 8 u.p.t.u. z podstawy

opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, że do dostawy gruntu stosuje się analogiczną stawkę podatku jak przy dostawie budynków, budowli lub ich części trwale związanych z gruntem. Jeżeli dostawa budynków, budowli lub ich części korzysta ze zwolnienia od podatku, ze zwolnienia korzysta również dostawa gruntu, na którym obiekt jest posadowiony (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 8 listopada 2016 r. I SA/Gd 986/16).

Zwolnienie z podatku od towarów i usług powoduje konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Stosownie do treści art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o p.c.c. podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.c.c. stawka podatku od umowy sprzedaży nieruchomości wynosi 2%. Do zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości zgodnie z art. 158 k.c. wymagana jest forma aktu notarialnego. Zatem zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego.

### **III. Podsumowanie**

Sprzedaż Nieruchomości będzie podlegać zwolnieniu od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.

Istnieje możliwość rezygnacji ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 10 u.p.t.u.

Zwolnienie z podatku od towarów i usług powoduje konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są notariusze.

2024-02-29