

DORADCA PODATKOWY

Witold Missala



nr wpisu 00609

OPINIA **w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży nieruchomości** **położonych w Poznaniu**

1. Stan faktyczny

Postanowieniem z dnia 26 listopada 2020 r. sygn. akt: XVIII GU 678/20, Sąd Rejonowy dla m. st. Warszawy w Warszawie ogłosił upadłość spółki Aquarius Investment Group Sp. z o.o. w Warszawie.

Z operatu szacunkowego z dnia 24.06.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu mieszkalnego nr 16 znajdującego się w budynku przy ul. Antoniego Małeckiego 21 w Poznaniu wynika, co następuje.

1. Powierzchnia użytkowa lokalu mieszkalnego wynosi 168,88 m².
2. Dla lokalu prowadzona jest przez Sąd Rejonowy Poznań-Stare Miasto w Poznaniu księga wieczysta KW nr PO1P/00352612/9.
3. Budynek, w którym znajduje się wyceniany lokal, położony jest w Poznaniu, w dzielnicy Łazarz, w budynku przy ul. Antoniego Małeckiego 21. Nieruchomość położona jest na obszarze zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej, w większości o charakterze kamienicznym do 7 kondygnacji nadziemnych. W chwili wyceny lokal jest w trakcie prac adaptacyjno-remontowych. Ocenia się stopień zaawansowania prac w stosunku do stanu docelowego na poziomie ok. 85%.
4. Na dzień wyceny obszar, na którym znajduje się nieruchomość, w której mieści się przedmiotowy lokal mieszkalny nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Obowiązującym dokumentem planistycznym jest Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania przejęte Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 z dnia 23 września 2014 r.
5. Wartość rynkowa wycenianego lokalu mieszkalnego z uwzględnieniem aktualnego stanu prac adaptacyjno-remontowych wynosi 1.016.653,00 zł. Wartość lokalu przy wymuszonej sprzedaży wynosi 914.988,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 20.10.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu niemieszkalnego nr 1 znajdującego się w budynku przy ul. Poznańskiej 26 w Poznaniu wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej, którą stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali wynika, co następuje.

1. Powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 65,68 m².
2. Dla nieruchomości prowadzona jest przez Sąd Rejonowy Poznań-Stare Miasto w Poznaniu księga wieczysta nr PO1P/00336234/7.
3. Wyceniana Nieruchomość zlokalizowana jest w Poznaniu, w budynku przy ul. Poznańskiej 26. Obszar, na którym znajduje się budynek to tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej z lokalnymi sklepami i usługami.
4. Na dzień wyceny obszar, na którym położona jest nieruchomość, nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Obowiązującym dokumentem planistycznym jest Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania przejęte Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 z dnia 23 września 2014 r.
5. Wartość rynkowa Nieruchomości wynosi 249.978,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 199.982,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 20.10.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu niemieszkalnego nr 2 znajdującego się w budynku przy ul. Poznańskiej 26 w Poznaniu wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej, którą stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali wynika, co następuje.

1. Powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 58,21 m².
2. Dla lokalu prowadzona jest księga wieczysta KW nr PO1P/00337162/8.
3. Wyceniana Nieruchomość zlokalizowana jest w Poznaniu, w budynku przy ul. Poznańskiej 26. Obszar, na którym znajduje się budynek to tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej z lokalnymi sklepami i usługami.
4. Na dzień wyceny obszar, na którym położona jest nieruchomość, nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Obowiązującym dokumentem planistycznym jest Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania przejęte Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 z dnia 23 września 2014 r.
5. Wartość rynkowa Nieruchomości wynosi 220.097,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 176.078,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 20.10.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej udziału w nieruchomości w wysokości 12182/194112 położonej w Poznaniu przy ul. Poznańskiej 24/26, na który to udział składają się dwa niewyodrębnione lokale stanowiące piwnice:

- a) o powierzchni użytkowej 71,83 m² (udział w nieruchomości wspólnej 7183/194112),
- b) o powierzchni użytkowej 49,99 m² (udział w nieruchomości wspólnej 4999/194112),

znajdujące się pod podwórkiem nieruchomości położonej w Poznaniu przy ul. Poznańskiej 24/26 w Poznaniu wynika, co następuje.

1. Dla nieruchomości prowadzona jest księga wieczysta KW nr PO1P/00090195/4.
2. Nieruchomości znajdują się w budynkach na poziomie 1. Wejścia do poszczególnych części są oddzielne, zaś w klatkach znajdują się drewniane schody.
3. Na dzień wyceny obszar, na którym położona jest nieruchomość, nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.
4. Zgodnie z Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 Rady Miasta Poznania z dnia 23 września 2014 r. w sprawie Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania, lokal będący przedmiotem wyceny położony jest na obszarze o symbolu MW/U - tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej lub zabudowy usługowej.
5. Wartość rynkowa udziału 7183/194112 wynosi 44.000,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 13.500,00 zł.
6. Wartość rynkowa udziału 4999/194112 wynosi 27.000,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 8.100,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 20.10.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu mieszkalnego nr 1 znajdującego się w budynku przy ul. Rybaki 23 w Poznaniu wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej w wysokości 5713/124425 wynika, co następuje.

1. Powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 57,13 m².
2. Dla lokalu prowadzona jest księga wieczysta KW nr PO1P/00324076/4.
3. Obszar, na którym znajduje się budynek to tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej z lokalnymi sklepami i usługami.
4. Na dzień wyceny obszar, na którym położona jest nieruchomość, nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.
5. Zgodnie z Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 Rady Miasta Poznania z dnia 23 września 2014 r. w sprawie Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania, lokal będący przedmiotem wyceny położony jest na obszarze o symbolu MW/U - tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej lub zabudowy usługowej.
6. Wartość rynkowa nieruchomości wynosi 274.520,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 219.616,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 20.10.2022 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej udziału w nieruchomości w wysokości 14606/124425 położonej przy ul. Rybaki 23, Kwiatowa 12 w Poznaniu, na który to udział składając się trzy niewyodrębnione lokale niemieszkalne (piwnice):

- 1) lokal niemieszkalny nr 06 z udziałem w wysokości 1962/124425 nieruchomości,
 - 2) lokal niemieszkalny nr 04 z udziałem w wysokości 7072/124425 nieruchomości,
 - 3) lokal niemieszkalny nr 02 z udziałem w wysokości 5572/124425 nieruchomości,
- wynika, co następuje.

1. Dla lokali prowadzona jest księga wieczysta KW nr PO1P/00001723/5.

2. Wyceniana Nieruchomość położona jest w Poznaniu, w budynku przy ul. Kwiatowej 12. Budynek usytuowany jest na rogu ul. Kwiatowej i ul. Rybaki, w obrębie 0051 Poznań, w centrum miasta.
3. Na dzień wyceny obszar, na którym położona jest nieruchomość, nie jest objęty ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.
4. Zgodnie z Uchwałą nr LXXII/1137/VI/2014 Rady Miasta Poznania z dnia 23 września 2014 r. w sprawie Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta Poznania, lokal będący przedmiotem wyceny położony jest na obszarze o symbolu MW/U - tereny zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej lub zabudowy usługowej.
5. Wartość rynkowa lokalu nr 06 wynosi 63.445,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 50.756,00 zł.
6. Wartość rynkowa lokalu nr 04 wynosi 270.504,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 216.403,00 zł.
7. Wartość rynkowa lokalu nr 02 wynosi 212.022,00 zł. Wartość nieruchomości przy wymuszonej sprzedaży wynosi 169.618,00 zł.

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).

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.

Z ustalonego stanu faktycznego wynika, że przedmiotowe Nieruchomości były wykorzystywane w ramach prowadzonej działalności przez Aquarius Investment Group Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie. W związku z powyższym należy stwierdzić, że sprzedaż będzie podlegać przepisom ustawy o VAT.

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.

W niniejszym stanie faktycznym należy wskazać, iż z przedłożonych operatów szacunkowych nie wynika, kiedy budynki (lokale) zostały oddane do użytkowania. Niemniej jednak na podstawie danych dostępnych z załączonych do operatów szacunkowych ksiąg wieczystych wynika, iż:

- 1) lokal mieszkalny nr 16 znajdujący się przy ul. Małeckiego 21 w Poznaniu - dnia 28.06.2021 r. zawarta została umowa podziału lokali w wyniku ich podziału, sprzedaży lokali oraz zmiany udziałów w nieruchomości wspólnej;
- 2) lokal mieszkalny nr 1 znajdujący się przy ul. Poznańskiej 26 w Poznaniu - dnia 28.02.2020 r. sporządzone zostało oświadczenie o ustanowieniu odrębnej własności lokalu oraz ustanowienie hipoteki;
- 3) lokal mieszkalny nr 2 znajdujący się przy ul. Poznańskiej 26 w Poznaniu - dnia 06.05.2020 r. sporządzone zostało oświadczenie o ustanowieniu odrębnej własności lokalu;
- 4) udział w nieruchomości w wysokości 12182/194112 położonej w Poznaniu przy ul. Poznańskiej 24/26 - dnia 17.06.2019 r. została zawarta umowa sprzedaży;

- 5) lokal mieszkalny nr 1 znajdujący się przy ul. Rybaki 23 w Poznaniu – dnia 02.07.2019 r. została zawarta umowa sprzedaży, zaś wypis z kartoteki lokali wydany dla lokalu mieszkalnego numer 1 został sporządzony dnia 05.07.2018 r.;
- 6) udział w nieruchomości w wysokości 14606/124425 położonej przy ul. Rybaki 23, Kwiatowa 12 w Poznaniu – dnia 26.06.2018 r. zawarta została umowa sprzedaży, zaś dnia 14.05.2020 r. zawarta została umowa ustanowienia odrębnej własności lokalu oraz jego sprzedaży.

Z uwagi na fakt, iż Nieruchomości wskazane w pkt. 2-6 zostały wyodrębnione/sprzedane w okresie wcześniejszym niż 2 lata oraz przyjęto, że nie dokonywano ulepszeń, o których mowa w art. 2 pkt 14 lit. b) u.p.t.u., sprzedaż tych Nieruchomości będzie podlegała zwolnieniu z podatku VAT, o ile nie zostanie wybrana rezygnacja ze zwolnienia.

Z kolei w odniesieniu do Nieruchomości wskazanej w pkt. 1) należy wskazać, iż z uwagi na zawartą dnia 28.06.2021 r. umowę podziału lokali w wyniku ich podziału, sprzedaży lokali oraz zmiany udziałów w nieruchomości wspólnej brak jest możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. tj. niespełniony został warunek stanowiący, iż pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Warunek ten będzie spełniony, o ile sprzedaż nastąpi po 28 czerwca 2023 r.

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 sprawy oraz powołane wyżej przepisy należy stwierdzić, że w związku z założeniem, że zbycie Nieruchomości wskazanych w pkt. 2-6 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. W związku z tym, analiza treści art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. staje się bezprzedmiotowa.

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 VAT może powodować konieczność korekty podatku naliczonego. W przypadku nieruchomości ustawodawca przewidział 10-letni okres korekty VAT naliczonego, który został odliczony przy jej zakupie. Sprzedaż zwolniona w okresie korekty oznaczać będzie konieczność proporcjonalnego skorygowania odliczonego VAT (w proporcji do pozostałego okresu korekty). Dodatkowo opodatkowanie VAT zwalnia od podatku od czynności cywilnoprawnych, a korzystanie ze zwolnienia oznacza konieczność zapłaty tego podatku przez Kupującego.

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%. 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

- 1) Sprzedaż Nieruchomości wskazanych w pkt 2-6 będzie podlegać zwolnieniu od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.
- 2) Istnieje możliwość rezygnacji ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 10 u.p.t.u.
- 3) Zwolnienie z podatku VAT może powodować konieczność korekty podatku naliczonego, który został odliczony przy jej zakupie.
- 4) Zwolnienie z podatku od towarów i usług powoduje konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych.
- 5) Sprzedaż nieruchomości wskazanej w pkt 1 będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, o ile sprzedaż jej nastąpi do dnia 23 czerwca 2023 r., a po tym dniu podlegać zwolnieniu od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.