

Sz. P. Jolanta Ogorzałek-Krzemińska  
Syndyk masy upadłości  
SKOK „Nike” w upadłości  
ul. Teofila Piecyka 27  
03-673 Warszawa

16 marca 2021 r.

Szanowna Pani,

w nawiązaniu do poczynionych 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 2020 r. poz. 106 ze zm.), dalej: „**Ustawa o VAT**” dotyczący opodatkowania podatkiem od towarów i usług zbycia w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jedenastu nieruchomości przez Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową „Nike” w upadłości, dalej: „**SKOK**” i możliwości zastosowania zwolnienia z podatku od towarów i usług w zaistniałym stanie faktycznym.

## 1. Stan faktyczny

Jak rozumiemy, stan faktyczny przedstawia się następująco:

W skład masy upadłości SKOK wchodzi następujące nieruchomości:

- nieruchomość lokalowa mieszkalna położona w Warszawie (Praga Południe) przy ul. Czapelskiej 38/18 o pow. 91,20 m<sup>2</sup> wraz z udziałem w wysokości 368/12309 części w prawie własności gruntu i w prawie własności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu oraz prawem korzystania z przynależnego miejsca postojowego nr 5 na platformie zlokalizowanego w garażu podziemnym, dla której Sąd Rejonowy dla Warszawy Mokotowa XV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA6M/00352093/9, dalej: „**Nieruchomość nr 1**”.
- nieruchomość lokalowa niemieszkalna (lokal użytkowy) położona w Warszawie (Praga Południe) przy ul. Czapelskiej 38 nr A2 o pow. 63,30 m<sup>2</sup> wraz z udziałem w wysokości 256/12309 części w prawie własności gruntu i w prawie własności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu, dla której Sąd Rejonowy dla Warszawy Mokotowa XV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA6M/00352094/6, dalej: „**Nieruchomość nr 2**”.

- nieruchomość lokalowa niemieszkalna położona w Łodzi (Bałuty) przy ul. Lutomierskiej 69 o pow. 96,24 m<sup>2</sup> wraz z udziałem w wysokości 0,038 części w prawie użytkowania wieczystego gruntu i w prawie własności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu, dla której Sąd Rejonowy dla Łodzi Śródmieścia w Łodzi XVI Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr LD1M/00218157/0, dalej: „**Nieruchomość nr 3**”.
- nieruchomość lokalowa niemieszkalna położona w Warszawie (Marki, Osiedle Horowa Góra) przy ul. Dużej 5D nr 46 o pow. 66,3 m<sup>2</sup> wraz z udziałem w wysokości 663/276618 części w prawie własności gruntu i w prawie własności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu, dla której Sąd Rejonowy w Wołominie IV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA1W/00094044/7, dalej: „**Nieruchomość nr 4**”.
- nieruchomość lokalowa niemieszkalna położona w Warszawie (Marki, Osiedle Horowa Góra) przy ul. Dużej 5D nr 47 o pow. 66,8 m<sup>2</sup> wraz z udziałem w wysokości 668/276618 części w prawie własności gruntu i w prawie własności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu, dla której Sąd Rejonowy w Wołominie IV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA1W/00094040/9, dalej: „**Nieruchomość nr 5**”.
- nieruchomość gruntowa zabudowana trzykondygnacyjnym budynkiem biurowo-usługowym o łącznej pow. użytkowej 1140,32 m<sup>2</sup> położona w Warszawie (Targówek) przy ul. Teofila Piecyka 27, dz. ewid. nr 51/3 z obrębu 4-09-26 o pow. działki 999 m<sup>2</sup>, dla której Sąd Rejonowy dla Warszawy Mokotowa IX Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA3M/00165695/0, dalej: „**Nieruchomość nr 6**”.
- udział 1/80 części we współwłasności nieruchomości lokalowej niemieszkalnej położonej w wielostanowiskowym budynku garażu wielopoziomowego (nr G-3 - garaż dwupoziomowy) w Warszawie (Ursynów) przy ul. Surowieckiego, dz. ewid. nr 26/8 z obrębu 1-10-08 wraz z udziałem w wysokości 160900/328870 części w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu oraz prawo wyłącznego korzystania z dwóch miejsc postojowych oznaczonych nr 50 i 72 usytuowanych na górnym poziomie budynku, dla której Sąd Rejonowy dla Warszawy Mokotowa XIII Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA5M/00445757/4, dalej: „**Nieruchomość nr 7**”.
- nieruchomość niezabudowana położona w Woli Koryckiej Górnej (gmina Trojanów, powiat garwoliński, województwo mazowieckie), dz. ewid. nr 124/1 – grunty orne o pow. 1,42 ha, dla której Sąd Rejonowy w Garwolinie V Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr SI1G/00065147/4, dalej: „**Nieruchomość nr 8**”.
- nieruchomość niezabudowana położona w Kępie Skóreckiej (gmina Magnuszew, powiat kozienicki, województwo mazowieckie), dz. ewid. 110/1- grunty orne i dz. ewid. nr 111/1 – sady z obrębu 0026-Kępa Skórecka o łącznej pow. 1,1601 ha, dla której Sąd Rejonowy w Kozienicach V Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr RA1K/00048119/3, dalej: „**Nieruchomość nr 9**”.
- nieruchomość gruntowa zabudowana budynkiem mieszalnym jednorodzinny o pow. 149,9 m<sup>2</sup> i budynkiem gospodarczym o pow. ok 60 m<sup>2</sup> położona w miejscowości Ławki przy ul. Zielonych Sosen 16 (gmina Prażmów, pow. piaseczyński), dz. ewid. nr 8/13 z obrębu 0016 o pow. działki 1171 m<sup>2</sup>, dla której

Sąd Rejonowy w Piasecznie IV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA1I/00019558/2, dalej: „**Nieruchomość nr 10**”.

- nieruchomość gruntowa zabudowana domkiem jednorodzinny o pow. 346 m<sup>2</sup> oraz dwoma budynkami niemieszkalnymi o pow. 20 m<sup>2</sup> i 44 m<sup>2</sup>, położona w Piasecznie przy ul. Kwiatowej 11, dz. ewid. nr 89 z obrębem 75 o pow. 1350 m<sup>2</sup>, dla której Sąd Rejonowy w Piasecznie IV Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr WA5M/00014207/4, dalej: „**Nieruchomość nr 11**”.

Nieruchomości od nr 1 do nr 7 i od nr 10 do nr 11 łącznie zwane dalej: „**Nieruchomościami Zabudowanymi**”.

Nieruchomości od nr 8 do nr 9 łącznie zwane dalej: „**Nieruchomościami Niezabudowanymi**”.

Wszystkie ww. nieruchomości łącznie zwane dalej: „**Nieruchomościami**”.

Z informacji uzyskanych od syndyka i przedstawicieli SKOK wynika, że (i) Nieruchomość nr 4 i nr 5 jest amortyzowana podatkowo oraz (ii) SKOK (również jako następcy prawnemu AXP Sp. z o.o. sp.k.) nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdyż nie otrzymała faktury dokumentującej nabycie tychże nieruchomości.

Postanowieniem Sądu Rejonowego dla m.st. Warszawy X Wydział Gospodarczy (sygn. akt X GU 1010/17) w dniu 17 lipca 2017 r. została ogłoszona upadłość SKOK. W związku z planowaną sprzedażą Nieruchomości pojawiła się wątpliwość w zakresie opodatkowania dostawy tych nieruchomości, tj. czy można zastosować zwolnienie z VAT.

Zastrzeżenia przyjęte na potrzeby sporządzenia niniejszej opinii:

- w odniesieniu do Nieruchomości Zabudowanych doszło do pierwszego zasiedlenia,
- SKOK w odniesieniu do Nieruchomości Zabudowanych nie dokonywał ich ulepszenia, zwłaszcza w taki sposób, aby wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej,
- W odniesieniu do Nieruchomości Niezabudowanych nie istnieje miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ani nie wydano decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

## 2. Podsumowanie

**W przedmiotowej sprawie, naszym zdaniem w odniesieniu do Nieruchomości Zabudowanych znajdzie zastosowanie zwolnienie z VAT. Co do zasady zastosowanie powinno znaleźć zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT.** Przepis ten dotyczy dostawy budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim albo pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

W przypadku zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT strony mogą wybrać opcję opodatkowania dostawy Nieruchomości Zabudowanych przy spełnieniu ustawowych warunków określonych w art. 43 ust. 10 Ustawy o VAT.

W odniesieniu do Nieruchomości nr 4 i nr 5 nie jest wykluczone, że organy podatkowe mogą kwestionować prawo do zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT i związane z tym prawo wyboru opcji opodatkowania. Naszym zdaniem ryzyko to jest jednak niskie. W przypadku zakwestionowania prawa do zwolnienia z VAT z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT, naszym zdaniem w odniesieniu do Nieruchomości nr 4 i nr 5 powinno znaleźć zastosowanie zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 10a Ustawy o VAT.

W odniesieniu zaś do Nieruchomości Niezabudowanych naszym zdaniem **znajdzie zastosowanie zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 9 Ustawy o VAT, z zastrzeżeniem, że dla Nieruchomości Niezabudowanych nie ma obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego ani nie zostały dla nich wydane decyzje o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.** Artykuł 43 ust. 1 pkt 9 Ustawy o VAT dotyczy bowiem dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Przez tereny budowlane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. **Jeśli nieruchomości te w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku jego braku zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu są przeznaczone pod zabudowę, wówczas zwolnienie nie przysługuje.**

### 3. Komentarz prawny

#### 3.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1) Ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Towarami natomiast, w rozumieniu art. 2 pkt 6) Ustawy o VAT, są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Pewne wątpliwości wywoływało zagadnienie uznania za towary udziałów we własności rzeczy, zaś czynności sprzedaży udziałów za dostawy 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)<sup>1</sup>.*

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 I FSK 194/12.

Wynika to także z wyroku NSA z dnia 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 817/11, w którym 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 sprawie 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.

Przepis art. 7 ust. 1 Ustawy o VAT definiuje pojęcie dostawy towarów za wynagrodzeniem. W myśl tego przepisu, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Co do zasady zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1) Ustawy o VAT stawka podatku przy sprzedaży towarów wynosi 23%. Należy jednak wskazać, że ustawodawca przewidział sytuacje, kiedy sprzedaż nieruchomości może korzystać ze zwolnienia z VAT.

### **3.2 Zwolnienie z VAT**

Generalne zwolnienie dostawy budynków, budowli lub ich części znajduje się w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 10 oraz pkt 10a Ustawy o VAT.

W art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT, ustawodawca wskazał również przypadki, w których zwolnienie to nie znajdzie zastosowania. Są nimi sytuacje, w których:

- a) dostawa dokonywana jest w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

---

<sup>1</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, LEX/el 2020.

- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części minął okres krótszy niż dwa lata.

Istotnym kryterium zwolnienia podatkowego jest zatem czas, jaki upłynął od pierwszego zasiedlenia budynków, budowli lub ich części. Nie ma znaczenia czy dostawcy przysługiwało przy nabywaniu (wybudowaniu) budynków, budowli lub ich części prawo do odliczenia podatku naliczonego i jaki był jego zakres. Nawet jeśli dostawcy takie prawo przysługiwało, to dostawa jest zwolniona z podatku po upływie określonego czasu od pierwszego zasiedlenia.

Dla zastosowania ww. zwolnienia kluczowe znaczenie ma pojęcie pierwszego zasiedlenia. To właśnie ustalenie, czy i kiedy doszło do pierwszego zasiedlenia obiektu, decyduje, czy transakcja będzie podlegać zwolnieniu z VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 14) Ustawy o VAT, pierwsze zasiedlenie to 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.

Obowiązująca definicja pierwszego zasiedlenia wymaga łącznego spełnienia dwóch przesłanek:

- 1) oddania – po wybudowaniu lub ulepszeniu – budynków, budowli lub ich części do użytkowania,
- 2) pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne.

Zgodnie z wpisami w księgach wieczystych SKOK nabyła Nieruchomość nr 1, nr 2, nr 3, nr 4, nr 5, nr 6, nr 7 wyrokiem Sądu Okręgowego w Warszawie XXVI Wydział Gospodarczy z 2016 roku w sprawie o przyznanie współnikowi prawa przejęcia majątku spółki, natomiast Nieruchomość nr 10 SKOK nabyła postanowieniem Sądu Rejonowego w Piasecznie I Wydział Cywilny o przysądzeniu własności z 2016 roku a Nieruchomość nr 11 SKOK nabyła postanowieniem Sądu Rejonowego w Piasecznie I Wydział Cywilny o przysądzeniu własności z sierpnia 2018 roku. Zgodnie z przyjętymi założeniami SKOK nie dokonała w przedmiotowych nieruchomościach ulepszeń, wydatki na co stanowiłyby co najmniej 30% wartości początkowej.

**Tym samym można przyjąć, iż w analizowanej sprawie doszło do pierwszego zasiedlenia w odniesieniu do poszczególnych Nieruchomości nr 1, nr 2, nr 3, nr 4, nr 5, nr 6, nr 7, nr 10, nr 11 oraz że od tego czasu upłynęły co najmniej 2 lata.**

Drugie zwolnienie dotyczące dostawy budynków, budowli lub ich części przewidziane w Ustawie o VAT zawiera art. 43 ust. 1 pkt 10a Ustawy o VAT. Zgodnie z nim od podatku zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

b) dokonujący ich dostawy 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.

Zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10a Ustawy o VAT jest jedynie uzupełnieniem zwolnienia określonego w pkt 10. Należy zatem przyjąć, że jeżeli dostawa jest zwolniona z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT, nie trzeba badać, czy podatnik miał prawo do odliczenia podatku.

W przypadku ewentualnego zakwestionowania przez organy podatkowe zastosowania do dostawy Nieruchomości nr 4 i nr 5 zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT – ryzyko to oceniamy jako niewielkie – zastosowanie powinno znaleźć zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 10a Ustawy o VAT. SKOK (również jako następcy prawnemu AXP Sp. z o.o. sp.k.) nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdyż nie otrzymała faktury dokumentującej nabycie tychże nieruchomości.

### **3.4 Opcja opodatkowania Nieruchomości Zabudowanych**

Należy zwrócić uwagę, że przy spełnieniu ustawowych warunków istnieje możliwość opodatkowania VAT sprzedaży Nieruchomości Zabudowanych podlegających zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT.

Artykuł 43 ust. 10 Ustawy o VAT przewiduje opcję wyboru opodatkowania i tym samym odstąpienia przez podatnika od zastosowania przysługującego mu zwolnienia od podatku w stosunku do budynku, budowli lub ich części, gdy dostawa jest dokonywana po upływie dwóch lat od pierwszego zasiedlenia.

Warunkiem skorzystania z tej opcji jest posiadanie statusu zarejestrowanego podatnika VAT czynnego zarówno przez dostawcę, jak i przez nabywcę.

Aby skorzystać z opcji opodatkowania zgodnie z art. 43 ust. 10 pkt 2 Ustawy o VAT dostawca i nabywca muszą złożyć przed dniem dokonania dostawy obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Stosownie do art. 43 ust. 11 Ustawy o VAT wspomniane oświadczenie musi 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.

### **3.5 Sprzedaż Nieruchomości Niezabudowanej**

Należy wskazać, że objęcie jedną księgą wieczystą kilku działek gruntów nie oznacza, że można traktować transakcję sprzedaży tak określonej nieruchomości jako jedną dostawę. Każda działka gruntu wchodząca w skład nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą stanowi samodzielnie wyodrębnioną całość, która może być przedmiotem odrębnej dostawy, opodatkowanej właściwą stawką podatkową. Uwzględniając powyższe, objęta jedną transakcją może być cała nieruchomość, składająca się z kilku działek gruntów, objętych jedną księgą wieczystą, lecz przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT będzie każda z tych działek odrębnie. Wyodrębnienie geodezyjne działek jest więc kluczowe z punktu widzenia VAT. Nie ma natomiast znaczenia, czy działki objęte są jedną księgą wieczystą. W przypadku Nieruchomości nr 9 przedmiotem opodatkowania będzie działka nr 110/1 i działka nr 111/1.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 Ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Przez tereny budowlane zgodnie z art. 2 pkt 33 Ustawy o VAT należy rozumieć grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym

Z powyższego wynika, że z przedmiotowego zwolnienia w VAT może korzystać dostawa takich gruntów, które są niezabudowane i jednocześnie nie są przeznaczone pod zabudowę w planie zagospodarowania przestrzennego albo w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Przy tym w pierwszej kolejności o przeznaczeniu terenu przesądza obowiązujący plan zagospodarowania przestrzennego, a dopiero w dalszej decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Powołana regulacja akcentuje wagę tych instytucji prawnych, które stanowią podstawowe instrumenty kształtowania polityki przestrzennej wymienione w ustawie z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Co istotne, dla prawidłowej klasyfikacji gruntu na podstawie regulacji Ustawy o VAT bez znaczenia pozostają dane z ewidencji gruntów i budynków czy studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego.

Decydujący dla oceny charakteru gruntu jest moment jego dostawy. Jeżeli w momencie dostawy gruntu plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje jego inne przeznaczenie niż wydana wcześniej decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, przesądzające będą zapisy planu. Tylko w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego o przeznaczeniu gruntu pod zabudowę może decydować decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, podlega zwolnieniu z VAT.



Powyższe potwierdza, m.in. A. Bartosiewicz, wskazując, że *teren, dla którego nie ma obowiązującego planu miejscowego ani dla którego nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy, nie jest terenem budowlanym, nawet jeśli jest objęty studium planu, z którego wynika, że w przyszłości będzie przeznaczony pod zabudowę*<sup>2</sup>.

### 3.6 Podstawa opodatkowania

Stosownie do art. 29a ust. 1 Ustawy o VAT Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z punktu widzenia analizowanego stanu faktycznego istotne znaczenie ma art. 29a ust. 8 Ustawy o VAT. Zgodnie z nim w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Przywołany przepis należy rozumieć w ten sposób, że jeżeli przedmiotem czynności prawnej, na mocy której dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel, jest grunt zabudowany budynkami, budowlami lub ich częściami, to w świetle regulacji Ustawy o VAT czynność taką należy kwalifikować jako dostawę budynku, budowli lub ich części. Wartość gruntu powiększa jedynie podstawę opodatkowania.

Okoliczność ta ma przełożenie na stawki VAT, bowiem grunt co do zasady ma podlegać opodatkowaniu według takiej stawki podatku od towarów i usług, jaką opodatkowane są budynki i budowle na nim posadowione. Oznacza to, że w sytuacji, gdy budynki, budowle lub ich części korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, również zbycie gruntu korzysta ze zwolnienia od podatku.

Powyższe potwierdza WSA w Rzeszowie, który w wyroku z dnia 8 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 695/16 wskazał, że *co do zasady, grunt będący przedmiotem zbycia podlega opodatkowaniu według takiej stawki podatku od towarów i usług, jaką opodatkowane są budynki i budowle na nim posadowione. Oznacza to, że w sytuacji, gdy budynki, budowle lub ich części korzystają ze zwolnienia od podatku VAT, również sprzedaż gruntu korzysta ze zwolnienia od podatku.*

W analizowanym stanie faktycznym w odniesieniu do Nieruchomości nr 3 i nr 7 występuje prawo użytkowania wieczystego gruntu, a nie odrębna własność gruntu.

W myśl zaś art. 29a ust. 9 Ustawy o VAT, przepisu ust. 8 nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. W tym przypadku podstawę opodatkowania ustala się odrębnie, tj. nie na zasadach wskazanych w art. 29a ust. 8 Ustawy o VAT, gdzie grunt dzierży los zabudowania.

---

<sup>2</sup> Tamże.

Zgodnie z Ustawą o VAT zarówno oddanie, jak i zbycie prawa użytkowania wieczystego jest uważane za dostawę towarów (art. 7 ust. 1 pkt 6) i 7) Ustawy o VAT). Niemniej na gruncie prawa cywilnego istnieje zasada wywodząca się z art. 235 Kodeksu cywilnego stanowiąca, iż przysługująca wieczystemu użytkownikowi własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym.

Wobec tego należy uznać, że nie wyodrębnia się gruntu przy zbyciu prawa wieczystego użytkowania gruntu wraz z posadowionym na nim budynkiem lub jego częścią.

Dostawa Nieruchomości Zabudowanych w omawianym przypadku będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania (na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10, ewentualnie pkt 10a Ustawy o VAT). Natomiast jeśli zachodzi podstawa do zwolnienia dla dostawy nieruchomości znajdujących się na gruncie w użytkowaniu wieczystym, to zwolnieniem należy również objąć zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu. W naszej ocenie zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu nie będzie podlegać 23% stawce VAT. Czym innym bowiem jest oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, do czego referuje art. 29a ust. 9 Ustawy o VAT, a czym innym zbycie tego prawa.

W świetle powyższego, w przypadku, gdy budynki lub ich części są zwolnione od podatku od towarów i usług, zwolnieniu podlega również zbycie prawa użytkowania wieczystego gruntu.

Trzeba też pamiętać o tym, że nierozłączność gruntu i budynku/budowli na bazie prawa cywilnego nie oznacza, że w odniesieniu do Ustawy o VAT dostawę zabudowanego gruntu należy traktować jako jednorodną dostawę gruntu z budynkiem/budowlą. Albowiem ustawodawca poprzez użycie w art. 7 ust. 1 Ustawy o VAT zwrotu „*prawo do rozporządzania towarami jak właściciel*” wskazał jednoznacznie, że przeniesienia własności rzeczy nie można utożsamiać z dostawą tej rzeczy w rozumieniu przepisów Ustawy o VAT. Własność ekonomiczna, do której odnosi się przepis art. 7 ust. 1 Ustawy o VAT, to sytuacja, w której z punktu widzenia aspektów ekonomicznych oraz w rozumieniu potocznym należałoby uznać kogoś za właściciela rzeczy. Czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym.

W analizowanej sytuacji udział w gruncie, który ma być przedmiotem dostawy, jest gruntem zabudowanym, gdyż znajduje się na nim budynek, w ramach którego wyodrębniony został lokal niemieszkalny – Nieruchomość nr 3 (lokal niemieszkalny) i Nieruchomość nr 7 (garaż wielostanowiskowy). Tym samym współużytkownik wieczysty, dokonujący zbycia udziału w prawie wieczystego użytkowania tego gruntu, nie powinien wyodrębniać z podstawy opodatkowania wartości gruntu, a do całości transakcji powinna zostać zastosowana stawka właściwa dla posadowionych na gruncie budynków lub ich części, tj. w analizowanej sprawie – zwolnienie z VAT.

Stanowisko, że jeżeli dochodzi do zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wraz z posadowionym budynkiem trwale związanym z tym gruntem, to zwolnienie z VAT dostawy budynku przenosi się na zbycie prawa użytkowania wieczystego gruntu zostało potwierdzone m. in. w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 4 lipca 2017 r. (sygn. akt I SA/Gd 555/17).

SZ. P. Jolanta Ogorzałek-Krzemińska  
Syndyk masy upadłości  
Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej „Nike” w upadłości  
2021-03-16  
Strona 11

\*\*\*\*\*

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

Z poważaniem,

**Paweł Kowalczyk**  
*Doradca podatkowy*  
*Nr wpisu 11619*