

DORADCA PODATKOWY

Witold Missala



nr wpisu 00609

OPINIA

w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży nieruchomości

1. Stan faktyczny

Postanowieniem z dnia 11 sierpnia 2015 r. sygn. akt: X GU 827/15, Sąd Rejonowy dla m. st. Warszawy w Warszawie ogłosił wobec Belair Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie upadłość obejmującą likwidację majątku dłużnika.

Z operatu szacunkowego z dnia 09.03.2023 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu usługowego położonego w Warszawie, w budynku przy ul. Marconich 3, lokal nr LU-C, wynika, iż:

- 1) powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 61,00 m²,
- 2) dla lokalu prowadzona jest księga wieczysta KW nr WA2M/00451807/4,
- 3) budynek, w którym znajduje się lokal, położony jest w Warszawie, na terenie dzielnicy Wilanów, w rejonie Wilanów Wysoki, w najbliższej lokalizacji lokalu położone są budynki mieszkalne wielorodzinne,
- 4) zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego (uchwała Rady Gminy Warszawa-Wilanów nr 901 z dnia 8 października 2002 r.) teren, na którym znajduje się budynek, w którym z kolei mieści się przedmiotowy lokal, oznaczony jest symbolem MWU-2 - zabudowa wielorodzinna z usługami,
- 5) wartość rynkowa prawa własności lokalu usługowego nr LU-C położonego w Warszawie przy ul. Marconich 3 wynosi 640.000,00 zł, wartość lokalu przy wymuszonej sprzedaży wynosi 480.000,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 10.03.2023 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu usługowego położonego w Warszawie, w budynku przy ul. Marconich 3, lokal nr LU-D, wynika, iż:

- 1) powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 77,80 m²,
- 2) dla lokalu prowadzona jest księga wieczysta KW nr WA2M/00453529/5,

- 3) budynek, w którym znajduje się lokal, położony jest w Warszawie, na terenie dzielnicy Wilanów, w rejonie Wilanów Wysoki, w najbliższej okolicy posadowione są budynki mieszkalne wielorodzinne,
- 4) zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego (uchwała Rady Gminy Warszawa-Wilanów nr 901 z dnia 8 października 2002 r.) teren, na którym znajduje się budynek, w którym z kolei mieści się przedmiotowy lokal, oznaczony jest symbolem MWU-2 – zabudowa wielorodzinna z usługami,
- 5) wartość rynkowa prawa własności lokalu usługowego nr LU-C położonego w Warszawie przy ul. Marconich 3 wynosi 800.000,00 zł, natomiast wartość lokalu przy wymuszonej sprzedaży wynosi 600.000,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 17.03.2023 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem jednorodzinny położonym na działce ewidencyjnej nr 1871/228 w Bielawie przy ul. Czesława Niemena 12 wraz z udziałami w nieruchomościach gruntowych stanowiących drogi i tereny zielone położonymi na terenie osiedla Konstancja z obrębu Bielawa, gmina Konstancin-Jeziorna, powiat piaseczyński, województwo mazowieckie, wynika, iż:

- 1) powierzchnia działki nr 1871/228 wynosi 1.329 m², działka zabudowana jest budynkiem jednorodzinny, dwukondygnacyjny, niepodpiwniczony;
- 2) dla nieruchomości prowadzona jest księga wieczysta nr WA1I/00013682/8;
- 3) nieruchomość położona jest w miejscowości Bielawa w gminie Konstancin-Jeziorna, na terenie zamkniętego Osiedla Konstancja, które obejmuje kilkadziesiąt budynków jednorodzinnych;
- 4) zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego (Uchwała Rady Miejskiej Konstancin – Jeziorna 360/II/56/98 z dnia 18 czerwca 1998 r.) obszar, na którym znajduje się przedmiotowa nieruchomość, oznaczony jest jako tereny zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej – M2;
- 5) zgodnie z aktem notarialny sprzedaży nieruchomości dnia 21.06.2010 r. Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego nie wniósł sprzeciwu wobec zawiadomienia o zakończeniu budowy budynku z dnia 23.12.2008 r.;
- 6) oszacowana wartość rynkowa prawa własności nieruchomości gruntowej zabudowanej wraz z udziałami w prawie własności nieruchomości gruntowych stanowiących drogi i tereny zielone wynosi 5.262.000,00 zł, a wartość nieruchomości dla wymuszonej sprzedaży wynosi 3.946.500,00 zł.

Z operatu szacunkowego z dnia 03.03.2023 r. w przedmiocie określenia wartości rynkowej prawa własności lokalu mieszkalnego położonego w Warszawie, w budynku przy ul. Sobieskiego 1, lokal nr 64, wynika, iż:

- 1) powierzchnia użytkowa lokalu wynosi 162,90 m²,
- 2) dla lokalu prowadzona jest księga wieczysta KW nr WA2M/00333263/5,
- 3) z własnością lokalu mieszkalnego związane jest prawo wyłącznego korzystania z miejsca garażowego nr 2 na poziomie 1 w hali garażowej,

- 4) w lokalu znajdują się następujące pomieszczenia: przedpokój, salon z aneksem kuchennym, 4 pokoje, 2 łazienki, wc, 2 garderoby i 3 schowki, do lokalu przynależy jest balkon o powierzchni 13,9 m²,
- 5) remont lokalu został przeprowadzony w 2009 r.,
- 6) budynek, w którym znajduje się lokal, położony jest w Warszawie, na terenie dzielnicy Mokotów, w rejonie Stegny,
- 7) budynek, w którym znajduje się lokal powstał w 2000 roku,
- 8) nieruchomość znajduje się na terenie, dla którego nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego; zgodnie ze studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego (Uchwała Nr LIII/1611/2021 Rady Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 26 sierpnia 2021 r.) przedmiotowa działka oznaczona jest jako teren o przewadze zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej,
- 9) wartość rynkowa lokalu mieszkalnego, położonego w Warszawie przy ul. Sobieskiego 1 lok. 64 wraz z prawem do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego w garażu podziemnym wynosi 1.491.000,00 zł, natomiast wartość nieruchomości dla wymuszonej sprzedaży wynosi 1.118.250,00 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 Belair 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.

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, że z uwagi na fakt, iż budynek położony przy ul. Czesława Niemena 12 (Bielawa) oraz przy ul. Sobieskiego 1 (Warszawa), zostały oddane do użytkowania odpowiednio dnia 23.12.2008 r.(Bielawa) oraz w 2000 r. (Warszawa) oraz przyjęto, że nie dokonywano ulepszeń (ulepszenia jedynie mogą dotyczyć budynku położonego przy ul. Sobieskiego 1 w Warszawie, jednakże remont tej Nieruchomości został przeprowadzony w 2009 r. tj. 14 lat temu), o których mowa w art. 2 pkt 14 lit. b) u.p.t.u., sprzedaż niniejszych Nieruchomości będzie mogła podlegać zwolnieniu z podatku VAT, o ile nie zostanie wybrana rezygnacja ze zwolnienia.

Z kolei w odniesieniu do Nieruchomości (lokale usługowe) położonych w Warszawie, w budynku przy ul. Marconich 3, lokal nr LU-C i lokal nr LU-D należy wskazać, iż na podstawie przedłożonych do analizy danych, brak jest informacji o dacie oddania tychże Nieruchomości do użytkowania, jak również brak jest danych o dokonywanych ulepszeniach Nieruchomości. Jednakże z danych dostępnych w elektronicznej księdze wieczystej wynika, iż oświadczenie o ustanowieniu odrębnej własności lokali użytkowych zostało sporządzone w odniesieniu do obu Nieruchomości dnia 29.12.2006 r. przez notariusza Katarzynę Łęczycką. Zatem należałoby przyjąć, iż sprzedaż niniejszych Nieruchomości będzie mogła 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 sprawy 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, 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 nie zawsze jest korzystne dla podatnika. 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. podatki 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%.

Dlatego też ustawodawca zdecydował się na umożliwienie rezygnacji ze zwolnienia.

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.