

dodatek tylko dla prenumeratorów „Rz”

INFOLINIA 800 12 01 95

zamów prenumeratę www.rp.pl/prenumerata

Polska definicja pierwszego zasiedlenia niezgodna z dyrektywą VAT

Z WOKANDY | Zdaniem NSA, jeżeli przedsiębiorca użytkował nieruchomość i spełnia warunek korzystania z niej przez wymagany czas, to do jej sprzedaży zastosowanie znajdzie zwolnienie fakultatywne, a nie opodatkowanie.

TOMASZ WICKEL
AGNIESZKA TELAKOWSKA

15 maja 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał orzeczenie (I FSK 382/14), które może spowodować istotne trzęsienie ziemi w praktyce opodatkowania VAT obrotu nieruchomościami zabudowanymi. Przedmiotem tego orzeczenia był sposób rozumienia pierwszego zasiedlenia według regulacji VAT. Pojęcie to jest kluczowe dla ustalenia zasad opodatkowania VAT obrotu nieruchomościami zabudowanymi. Od niego zależy, czy dostawa takich nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT, czy korzysta ze zwolnienia z VAT oraz jaki jest charakter tego zwolnienia (zwolnienie fakultatywne z możliwością skorzystania przez strony transakcji z opcji opodatkowania lub zwolnienie obligatoryjne z brakiem możliwości wyboru opodatkowania).

Jak wynika z przepisów (**patrz ramka**), kluczowe dla ustalenia zasad opodatkowania VAT dostawy budynków, budowli lub ich części ma zakres znaczeniowy pojęcia „pierwsze zasiedlenie”.

Po wybudowaniu albo ulepszeniu

Zgodnie ze słowniczkiem ustawy VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu lub
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów

o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 proc. wartości początkowej. Definicja zawarta w ustawie

VAT wiąże zatem pierwsze zasiedlenie z oddaniem do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu (takich jak np. sprzedaż, najem, dzierżawa, leasing i inne umowy o podobnym charakterze). A contrario, jeżeli dany budynek czy budowla nie były dotychczas przedmiotem takich czynności, to w ich przypadku nie doszło jeszcze do pierwszego zasiedlenia. Dotyczy to m.in. budynków czy budowli, które po ich wybudowaniu były przez podatnika wykorzystywane w działalności własnej tego podatnika (np. magazyny, hale produkcyjne itp.). Jeżeli takie budynki lub budowle były następnie przedmiotem dostawy, to niezależnie od tego jak długo podatnik z nich korzystał, dostawa ta wykonywana była w ramach pierwszego zasiedlenia. Skutkowało to koniecznością opodatkowania dostawy VAT oraz weryfikacją konieczności ewentualnego zastosowania zwolnienia obligatoryjnego.

W doktrynie prawa podatkowego podnoszono jednak od pewnego czasu, że zakres znaczeniowy pojęcia pierwsze zasiedlenie, wynikający z regulacji ustawy VAT może być niezgodny z dyrektywą VAT.

Dyrektywa VAT nie zawiera definicji pierwszego zasiedlenia. Wskazuje jedynie, że państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie przeprowadza transakcję związaną z działalnością gospodarczą, taką jak w szczególności dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

ZDANIEM AUTORA

Tomasz Wickel
radca prawny,
partner w SSW Spaczyński,
Szczepaniak i Wspólnicy S.K.A.



Strony transakcji powinny mieć wybór

Stanowisko NSA oznacza rewolucję w praktyce opodatkowania VAT obrotu nieruchomościami zabudowanymi. Dotyczy to w szczególności budynków, budowli lub ich części, które po wybudowaniu nie były przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu, natomiast były wykorzystywane na potrzeby własne podatników. Stanowisko NSA może skutkować zwiększeniem się liczby transakcji, które powinny korzystać ze zwolnienia fakultatywnego z VAT, tzn. zwolnienia z możliwością wyboru przez strony opcji opodatkowania. Będzie to dawało stronom transakcji większą elastyczność w zakresie wyboru najbardziej efektywnej dla nich metody opodatkowania dostawy nieruchomości VAT.

Inne kryteria

Jednocześnie dyrektywa VAT przewiduje, że państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

Na podstawie tych regulacji Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że polska definicja pierwszego zasiedlenia jest niezgodna z dyrektywą VAT.

Zdaniem NSA, warunek „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” wskazany w ustawowej definicji pojęcia pierwszego zasiedlenia w ustawie VAT nie ma umocowania w dyrektywie. Zwolnienie przewidziane w dyrektywie

dotyczy bowiem dostaw budynków, które były w jakikolwiek sposób użytkowane, niekoniecznie natomiast w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Biorąc zatem pod uwagę zarówno wykładnię językową, jak i celowościową systemu VAT, w ocenie NSA, należy przyjąć, że jeżeli podatnik użytkował daną nieruchomość i spełnia warunek korzystania z tej nieruchomości przez wymagany czas, to do sprzedaży prawa własności tej nieruchomości zastosowanie znajdzie zwolnienie fakultatywne, a nie opodatkowanie VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą postanowił w 2015 r. sprzedać budynek, który wybudował w 2000 r. Od momentu zakończenia budowy budynek ten był wykorzystywany na potrzeby prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej. Podatnik odliczał VAT przy budowie.

Kiedy dostawa nieruchomości jest zwolniona z VAT

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, dostawa budynków, budowli lub ich części jest zasadniczo zwolniona z VAT. Dostawa podlega jednak opodatkowaniu VAT, jeżeli:

- jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata.
- Jeżeli zatem dostawa budynków, budowli lub ich części następuje w ramach pierwszego zasiedlenia, przed pierwszym zasiedleniem albo przed upływem dwóch lat od pierwszego zasiedlenia, to podlega ona opodatkowaniu VAT. Jednak nawet wtedy, w pewnych przypadkach dostawa może podlegać zwolnieniu z VAT. Będzie tak, gdy:
- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - 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 proc. wartości początkowej tych obiektów (tego warunku nie stosuje się jednak jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat).
- Pomiędzy pierwszym zwolnieniem z VAT (zwanym fakultatywnym) a drugim (zwanym obligatoryjnym) istnieje zasadnicza różnica. W przypadku zwolnienia fakultatywnego, jeżeli dostawa budynków, budowli lub ich części odbywa się pomiędzy zarejestrowanymi podatnikami VAT czynnymi, to strony transakcji mogą zrezygnować ze zwolnienia i wybrać opodatkowanie transakcji VAT. Możliwości takiej nie ma natomiast w przypadku zwolnienia obligatoryjnego.

Posiłkując się dotychczasową wykładnią pojęcia pierwszego zasiedlenia, sprzedaż budynku zostałaaby uznana za przeprowadzoną w ramach pierwszego zasiedlenia, mimo że budynek ten od wielu lat wykorzystywany był do prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej. W konsekwencji, dostawa nie mogłaby korzystać ze zwolnienia z VAT. Oznacza to, że sprzedaż budynku podległaby opodatkowaniu VAT.

Przyjmując za NSA, że pierwsze zasiedlenie nie musi być powiązane z oddaniem

do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, należałoby uznać, iż sprzedaż dokonywana jest już po upływie dwóch lat od pierwszego zasiedlenia. Tym samym, sprzedaż tego budynku powinna korzystać ze zwolnienia z VAT z możliwością wyboru przez strony transakcji opcji opodatkowania. ©

Agnieszka Telakowska-Haraszewicz jest doradcą podatkowym w SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy S.K.A.