



www.gofin.pl

PORADNIK VAT DODATEK

10.06.2019 r.

ISSN 2449-9196

Dodatek nr

9

OBRÓT NIERUCHOMOŚCIAMI W ŚWIETLE USTAWY O VAT

I. DOSTAWA BUDYNKÓW I LOKALI.....	str. 3
1. Stawka VAT przy sprzedaży obiektów budowlanych.....	str. 3
1.1. Zabudowa bliźniacza i szeregowa	str. 4
1.2. Budynek mieszkalny i garaż	str. 5
1.3. Mieszkanie wraz z miejscem postojowym	str. 7
1.4. Sprzedaż nowych lokali mieszkalnych w domu studenta.....	str. 7
1.5. Lokal mieszkalny wraz z wyposażeniem	str. 8
2. Zwolnienie z VAT dostawy używanego budynku	str. 8
2.1. Definicja „pierwszego zasiedlenia”	str. 8
2.2. Ulepszenie budynku w rozumieniu ustawy o VAT	str. 10
2.3. Możliwość rezygnacji ze zwolnienia z VAT przy dostawie używanej nieruchomości.....	str. 12
3. Podstawa opodatkowania i obowiązek podatkowy w przypadku dostawy nieruchomości.....	str. 14
II. DOSTAWA GRUNTÓW.....	str. 14
1. Stawka VAT przy sprzedaży gruntu niezabudowanego.....	str. 14
2. Sprzedaż gruntu, który został zabudowany przez dzierżawcę.....	str. 15
2.1. Dostawa nieruchomości na rzecz dzierżawcy.....	str. 16
2.2. Sprzedaż działki osobom trzecim	str. 17
III. WYWŁASZCZENIE NIERUCHOMOŚCI A VAT.....	str. 17
1. Czy wywłaszczenie jest czynnością podlegającą ustawie o VAT?.....	str. 17
2. Stawka VAT na wywłaszczany grunt.....	str. 18
IV. KOREKTA PODATKU VAT W ZWIĄZKU ZE ZMIANĄ PRZEZNACZENIA NIERUCHOMOŚCI.....	str. 19
1. Sprzedaż nieruchomości w okresie korekty	str. 19

2. Korekta VAT od wydatków poniesionych na ulepszenie nieruchomości.....	str.	20
3. Sprzedaż budynku po remoncie.....	str.	20
V. SPÓŁDZIELCZOŚĆ MIESZKANIOWA	str.	21
1. Czynności wykonywane przez spółdzielnię mieszkaniową a podatek VAT	str.	21
2. Utrata tytułu prawnego do lokalu w spółdzielni mieszkaniowej.....	str.	22
3. Przekształcenia spółdzielczych praw do lokali mieszkalnych	str.	23
VI. WSPÓLNOTA MIESZKANIOWA	str.	23
1. Zarząd nieruchomością wspólną nie podlega ustawie o VAT	str.	24
2. Wspólnota mieszkaniowa jako podatnik VAT	str.	24
3. Odsprzedaż mediów dostarczanych do lokali mieszkalnych.....	str.	25
VII. STAWKA VAT NA USŁUGI BUDOWLANE	str.	26
1. Roboty budowlane wykonywane poza budynkiem mieszkalnym	str.	27
2. Sprzedaż dokumentacji projektowej wraz z usługą budowlaną	str.	28
VIII. ROZLICZANIE USŁUG BUDOWLANYCH W RAMACH ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA.....	str.	29
1. Identyfikacja usług podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia	str.	33
2. Definicja pojęcia „podwykonawca”	str.	34



Dla Prenumeratorów GOFIN-u !

Orzecznictwo dla firm

www.orzecznictwo.gofin.pl

W serwisie internetowym udostępniamy bazę orzeczeń wydawanych przez sądy i inne organy państwa. Naszą bazę orzecznictwa stale uzupełniamy i aktualizujemy. Wybrane wyroki zawierają również odnośniki do artykułów i porad, których treść zamieszczona została w naszych Czasopismach oraz dzienniku Gazeta Podatkowa.

Baza orzecznictwa dla firm jest zbudowana na potrzeby Głównych Księgowych oraz służb księgowych i kadrowych. Szybki dostęp do poszukiwanego wyroku uzyskasz za pomocą wyszukiwarki lub podziału tematycznego.

Baza zawiera ponad 12 100 orzeczeń !

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego**
na stronie www.pomocnikiksięgowego.gofin.pl

I. DOSTAWA BUDYNKÓW I LOKALI

1. Stawka VAT przy sprzedaży obiektów budowlanych

Dostawa obiektów budowlanych lub ich części (z wyjątkiem obiektów budownictwa mieszkaniowego i lokali mieszkalnych) zasadniczo podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej, tj. obecnie 23%.

W stosunku do budynków, budowli lub ich części w szczególnych przypadkach może mieć również zastosowanie zwolnienie od podatku i tym zagadnieniem zajmiemy się w dalszej części niniejszego rozdziału.

Uwaga



Na mocy art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT” obniżoną 8% stawkę VAT stosuje się w odniesieniu do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Klasyfikacji budynków dokonuje się na podstawie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. nr 112, poz. 1316 ze zm.).

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych.

Z kolei przez obiekty budownictwa mieszkaniowego, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 12 ustawy o VAT rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Według PKOB w dziale 11 sklasyfikowane są:

- 111 – „Budynki mieszkalne jednorodzinne”,
- 112 – „Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkania”,
- 113 – „Budynki zbiorowego zamieszkania”, w tym domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych np. domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dla bezdomnych itp. Do grupowania 113 należą również budynki mieszkalne na terenie koszar oraz budynki rezydencji prezydenckich i biskupich.

W dziale 11 PKOB mieszczą się m.in. budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkania. W objaśnieniach wstępnych do PKOB wskazano zaś, że:

- budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych,
- część „mieszkania” budynku mieszkalnego obejmuje pomieszczenia mieszkalne (kuchnie, pokoje wypoczynkowe, sypialnie), pomieszczenia pomocnicze, piwnice oraz pomieszczenia ogólnego użytkowania (np. wózkarnie, suszarnie).



Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
dostępna jest w serwisie
www.klasyfikacje.gofin.pl

Na podstawie art. 41 ust. 12b ustawy o VAT w budownictwie objętym społecznym programem mieszkaniowym obowiązują limity powierzchni użytkowej, których przekroczenie powoduje, że preferencyjną stawkę podatku, tj. 8% stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (stosownie do brzmienia art. 41 ust. 12c ustawy o VAT).

Dla budynków mieszkalnych jednorodzinnych limit powierzchni użytkowej wynosi 300 m², zaś dla lokali mieszkalnych 150 m². Natomiast dla budynków wielorodzinnych sklasyfikowanych w dziale 11 PKOB nie obowiązują żadne limity uprawniające do stosowania preferencyjnej stawki podatku (w całości jest stosowana stawka 8%).

Z przepisów ustawy o VAT nie wynika, w jaki sposób powierzchnia użytkowa danego budynku/lokalu ma zostać ustalona. Dlatego też organy podatkowe (w ślad za orzecznictwem sądowno-administracyjnym) przyjmują, że podatnik może dokonać obliczeń w tym zakresie w oparciu o jedną z dostępnych definicji normatywnych (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL2-2.4012.499.2017.2.AKR), jednocześnie wskazując, że definicja powierzchni użytkowej budynku/lokalu została zawarta m.in. w następujących aktach prawnych, tj. w ustawie:

- z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 1234 ze zm.);
- z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.);
- z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.),

a także w ww. rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie PKOB (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 marca 2018 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.60.2018.1.NF).

Dodatkowo należy zauważyć, że wielkość powierzchni użytkowej określonej na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT musi wynikać ze stosownej dokumentacji podatnika w tym zakresie, np. z kserokopii dokumentacji budowlanej czy aktu notarialnego (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 30 września 2016 r., nr ITPP1/4512-514/16-1/IK).

1.1. Zabudowa bliźniacza i szeregowa

Budynki mieszkalne jednorodzinne mogą być budynkami wolno stojącymi, ale też budynkami w zabudowie bliźniaczej lub szeregowej. Jak stanowi bowiem art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.) budynek mieszkalny jednorodzinny to budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku.

W dziale 11 klasyfikacji PKOB wskazano pod symbolem PKOB 111 budynki mieszkalne jednorodzinne, w ramach których mieszczą się m.in. domy bliźniacze lub szeregowe, w których każde mieszkanie ma swoje własne wejście z poziomu gruntu. Natomiast w grupie 112 PKOB obejmującej budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkalniowych mieszczą się m.in. domy bliźniacze lub szeregowe o dwóch mieszkaniach.

Ponadto warto w tym miejscu podkreślić, że zgodnie z Objaśnieniami wstępnymi do PKOB **w przypadku budynków połączonych między sobą (np. domy bliźniacze lub szeregowy), budynek jest budynkiem samodzielnym, jeśli jest oddzielony od innych jednostek ścianą przeciwpożarową od fundamentu po dach. Gdy nie ma ściany przeciwpożarowej, budynki połączone między sobą uważane są za budynki odrębne, jeśli mają własne wejścia, są wyposażone w instalacje i są oddzielnie wykorzystywane.**

W świetle powyższego kluczowe znaczenie dla ustalenia limitów uprawniających do zastosowania stawki obniżonej w przypadku sprzedaży/budowy domów jednorodzinnych w zabudowie bliźniaczej lub szeregowej ma fakt, czy w danej, konkretnej sytuacji mamy do czynienia z lokalem mieszkalnym czy też domem jednorodzinny.

W ślad za orzecznictwem sądowym i interpretacjami indywidualnymi należy przyjąć, że pod pojęciem lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 41 ust. 12b pkt 2 ustawy o VAT należy rozumieć taki obiekt budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, do którego odwołuje się art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, a który nie mieści się w opisie budynku jednorodzinny mieszkalny, zawartym w dziale 11 grupy 111 PKOB (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 lutego 2017 r., nr 1462-IPPP3.4512.960.2016.1.IG). Będą to np. lokale mieszkalne w budynkach wielomieszkaniowych (*vide*: wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1721/12, orzeczenie prawomocne).

Natomiast w sytuacji **gdy budynki w ramach zabudowy bliźniaczej/szeregowej mają charakter samodzielny w powyższym rozumieniu wynikającym z klasyfikacji PKOB, to w aspekcie ekonomicznym mamy do czynienia z budową/sprzedażą odrębnych domów mieszkalnych jednorodzinnych** (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 lipca 2017 r., nr 0112-KDIL4.4012.131.2017.2.AR, z dnia 7 czerwca 2017 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.133.2017.1.MT oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 października 2016 r., nr 1462-IPPP1.4512.740.2016.1.AW). **W konsekwencji zastosowanie znajdzie limit powierzchni użytkowej ustanowiony dla budynków mieszkalnych jednorodzinnych, tj. 300 m², a nie limit 150 m², który odnosi się do lokali mieszkalnych.**

1.2. Budynek mieszkalny i garaż

Ustalenie właściwej stawki VAT dla dostawy budynku mieszkalnego wraz z garażem wymaga analizy okoliczności, w ramach których dochodzi do sprzedaży nieruchomości. Istotne znaczenie w tej sytuacji ma bowiem sposób sprzedaży garażu i jego przynależność do domu mieszkalnego. Konieczne jest przeanalizowanie, czy garaż może być przedmiotem odrębnej własności, a przez to, czy może zostać sprzedany i nabyty tylko i wyłącznie z budynkiem mieszkalnym, do którego został przypisany, czy też odrębnie od niego.

W myśl art. 3 pkt 2a ustawy Prawo budowlane, przez budynek mieszkalny jednorodzinny należy rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku. Oznacza to, że **jeżeli w bryle budynku mieszkalnego jednorodzinny mieści się garaż, to mamy do czynienia z obiektem stanowiącym jeden niepodzielny budynek.** Zatem garaż taki stanowi nierozdzielalną część domu jednorodzinny i nie może być przedmiotem odrębnego obrotu, gdyż nie jest możliwa jego sprzedaż jako samodzielnego pomieszczenia.

W konsekwencji dostawa budynku mieszkalnego jednorodzinnego stanowiącego całość (jedną bryłę) wraz z garażem podlega opodatkowaniu obniżoną 8% stawką VAT od całej wartości sprzedaży (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 listopada 2014 r., nr IPPP1/443-669/11/14-7/S/BS).

Należy dodać, iż w takim przypadku należałoby przyjąć, że powierzchnia użytkowa tego budynku to powierzchnia wszystkich pomieszczeń służących mieszkalnym i gospodarczym potrzebom użytkowników, bez względu na ich przeznaczenie i sposób używania, mieszcząca się w bryle obiektu, takich jak np. garaże. Tym samym do wyliczenia limitu 300 m² powierzchni użytkowej budynku należy doliczyć powierzchnię garażu (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 stycznia 2013 r., nr IBPP2/443-1042/12/AB).

Uwaga



Jeżeli garaż jest budynkiem wolno stojącym, to zdaniem organów podatkowych nie stanowi budynku mieszkalnego ani pomieszczenia służącego zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. W związku z tym jego budowa oraz sprzedaż nie podlega opodatkowaniu obniżoną do 8% stawką VAT.

W interpretacji indywidualnej z dnia 10 lipca 2018 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.300.2018.1.AW Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, iż: „(...) *wiatą garażową inaczej zwana garażem otwartym – bez ścian zewnętrznych albo ze ścianami niepełnymi jako wolno stojąca budowla – jest pomieszczeniem przynależnym. (...) 8% stawka podatku może być stosowana wyłącznie w odniesieniu do budowy obiektów budownictwa mieszkaniowego (PKOB 11) lub ich części, w sytuacji gdy obiekty te służą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych ludzi. Preferencyjna stawka podatku od towarów i usług nie ma natomiast zastosowania do budowy lokali użytkowych, czyli lokali, które nie pełnią funkcji mieszkaniowych (np. garażu, wiaty garażowej). (...) Warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze, zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć np. budowy obiektów budowlanych. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. (...)”*

Takie samo stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 24 października 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 569/18 (orzeczenie prawomocne).

Zdaniem Sądu, budowa garażu wolno stojącego nie podlega opodatkowaniu preferencyjną stawką podatku, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, ponieważ stawka ta przewidziana jest wyłącznie do czynności enumeratywnie wymienionych w tym przepisie. Z uwagi na to, że garaż wolno stojący nie jest w jakikolwiek sposób połączony z budynkiem mieszkalnym, nie można sklasyfikować go jako obiektu budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. **Tym samym usługa budowlana związana z budową garażu wolno stojącego powinna podlegać opodatkowaniu stawką 23% VAT.**

W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził, iż: „(...) *Chociaż (...) obiekty mają zostać wzniesione na jednej nieruchomości gruntowej, wybudowanie budynków mieszkalnych oraz garaży lub wiat garażowych odbywać się będzie w wykonaniu jednej Umowy, to nie można powiedzieć, że cel świadczenia usługi budowy garażu czy wiaty garażowej jest zdeterminowany przez usługę budowy domu, czy że budowa garażu/wiaty garażowej jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi budowy budynków mieszkalnych. Chociaż bez wątplenia budowa budynku mieszkalnego i garażu/wiaty garażowej na jednej nieruchomości, w wykonaniu jednej umowy są ze sobą powiązane, to jednak nie tak ściśle, żeby*

bez większej trudności nie można było tych usług oddzielić. W szczególności są to dwa oddzielne obiekty, nie mają wspólnych elementów budowlanych, nie jest problemem oddzielną ich wycena, chociaż garaż/wiąta garażowa jest obiektem związanym z zamieszkiwaniem, to jednak funkcjonalnie istnieje łatwa do wychwycenia różnica pomiędzy obiektem, jakim jest budynek mieszkalny a obiektem, którego głównym celem jest przechowywanie pojazdu i nie można tu mówić o nierozzerwalności świadczeń. (...)

1.3. Mieszkanie wraz z miejscem postojowym

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych przyjmują, że **sprzedaż lokalu mieszkalnego wraz z przypisanym do niego prawem do korzystania z miejsca postojowego stanowi jedną czynność, która podlega opodatkowaniu 8% stawką VAT, tj. właściwą dla lokalu mieszkalnego.**

Tak przykładowo uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, który w interpretacji indywidualnej z dnia 18 kwietnia 2017 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.16.2017.2.KBR wyjaśnił, iż: „ (...) Jeżeli w ramach jednej nieruchomości następuje sprzedaż lokalu mieszkalnego wraz z przynależnym udziałem w jej częściach wspólnych, w ramach którego określono sposób korzystania z części nieruchomości wspólnej w ten sposób, że przydzielono nabywcy prawo do wyłącznego korzystania z określonego miejsca postojowego, integralnie związane z prawem własności lokalu mieszkalnego, to sprzedaż ta stanowi jednolite świadczenie. Miejsce parkingowe nie może być wówczas odrębnym od lokalu mieszkalnego przedmiotem obrotu. Tylko w takim przypadku sprzedaż ta ma charakter jednej transakcji zbycia lokalu mieszkalnego wraz z prawem do wyłącznego korzystania z określonego miejsca postojowego i w całości stanowi przedmiot jednej czynności cywilnoprawnej, tj. umowy sprzedaży opodatkowanej – na podstawie art. 41 ust. 12 (...) – obniżoną stawką podatku VAT w wysokości 8%. (...)”

1.4. Sprzedaż nowych lokali mieszkalnych w domu studenta

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 30 października 2018 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.587.2018.1.MMA stwierdził, iż dostawa samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynkach domów studenckich – zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym – będzie podlegać opodatkowaniu obniżoną stawką VAT wynoszącą 8%.

W rozpatrywanej przez organ sytuacji, podatnik zamierzał wybudować dom studencki z częścią handlową wraz z niezbędną infrastrukturą. W planie zagospodarowania przestrzennego teren, na którym planowana jest budowa określony jest jako obszar usług publicznych z przeznaczeniem pod obiekty oświaty, kultury, ochrony zdrowia, opieki społecznej itd. Podatnik wystąpił do urzędu miasta o interpretację dotyczącą klasyfikacji planowanego obiektu. Zdaniem urzędu dom studencki jest obiektem związanym z oświatą, sklasyfikowanym jako budynek zamieszkania zbiorowego (PKOB 113). Samodzielne lokale w domu studenckim są przeznaczone na cele mieszkalne i spełniają kryteria określone dla mieszkań na gruncie ustawy o własności lokali i traktowane powinny być jak lokale mieszkalne, bez względu na to czy zostaną zakwalifikowane jako mieszkania, czy inne lokale. Podkreślono ponadto, że powierzchnia żadnego z planowanych do wybudowania lokali mieszkalnych w domu studenta nie będzie przekraczała 150 m².

Dyrektor KIS w wydanej interpretacji indywidualnej zgodził się z ww. opinią urzędu miasta, uznając tym samym, iż sprzedaż samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w domu studenckim, zaliczonym do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym – będzie podlegać opodatkowaniu obniżoną stawką VAT wynoszącą 8%.

1.5. Lokal mieszkalny wraz z wyposażeniem

Z art. 47 § 1–3 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.) wynika, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

W związku z tym, tylko elementy wyposażenia, które są związane w sposób trwały z budynkiem, stanowią jego część składową. W myśl art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT ich wartość należy wkałkutować w cenę lokalu i opodatkować stawką właściwą dla sprzedawanej nieruchomości. Natomiast wszelkie pozostałe dobra ruchome (np. sprzęt RTV/AGD) podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla danego towaru. Powyższe stanowisko potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 26 stycznia 2016 r., nr IPPP2/4512-1069/15-2/MT oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 9 czerwca 2015 r., nr ITPP2/4512-288/15/AP. Analizy problemu dokonał także NSA. W wyroku z dnia 1 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 2067/09 organ uznał, iż: „(...) *umeblowanie oraz sprzęt AGD i RTV, to (...) ruchomości, które mogą być przedmiotem odrębnego obrotu i sam fakt wyposażenia nimi budynku (lokalu) mieszkalnego nie może decydować o staniu się częściami składowymi. (...)*”

2. Zwolnienie z VAT dostawy używanego budynku

Dokonując sprzedaży używanego obiektu budowlanego lub jego części należy rozstrzygnąć, czy można w tym przypadku zastosować zwolnienie z VAT, czy też nie.

Mocą art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT 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 rozumieniu ustawy o VAT należy rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi 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.

Ustawodawca wymienia również inne przypadki, w których możliwe jest zwolnienie z opodatkowania dostawy nieruchomości zabudowanych i to przed upływem dwóch lat od ich zasiedlenia. Art. 43 ust. 1 pkt 10a stanowi, iż zwalnia się od podatku 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.

2.1. Definicja „pierwszego zasiedlenia”

Kwestionowana przez NSA niezgodność definicji „pierwszego zasiedlenia” z dyrektywą w sprawie VAT została potwierdzona przez **Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z dnia 16 listopada 2017 r., sygn. akt C-308/16 stwierdził, iż:**



Art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

Uzasadniając swoje stanowisko, TSUE przypomniał, że pojęcie „pierwszego zasiedlenia” nie jest zdefiniowane w art. 12 dyrektywy w sprawie VAT, ale państwo członkowskie określając tę definicję powinno przede wszystkim uwzględnić kontekst przepisu i cel danego uregulowania. W ramach zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy w sprawie VAT, kryterium „pierwszego zasiedlenia” budynku należy rozumieć jako pierwsze użytkowanie budynku przez jego właściciela lub lokatora. Zdaniem TSUE kryterium to należy uznać za określające moment, w którym kończy się proces produkcji budynku i budynek ten staje się przedmiotem konsumpcji. Nie oznacza to jednak, że użytkowanie budynku przez jego właściciela ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

W świetle powyższego, zwolnienie z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT przysługuje również tym podatnikom, którzy użytkowali sprzedawaną nieruchomość przez co najmniej 2 lata.

W kwestii przebudowy budynków TSUE wskazał, że polski ustawodawca w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. b) rozszerzył kryterium „pierwszego zasiedlenia” na przebudowę budynków, ustanawiając próg ilościowy, zgodnie z którym koszty takiej przebudowy muszą osiągnąć określoną procentową wielkość początkowej wartości danego budynku, w niniejszym przypadku co najmniej 30% tej wartości, aby jego sprzedaż podlegała opodatkowaniu VAT.

TSUE stwierdził, że przepisy dyrektywy nie sprzeciwiają się takiemu zapisowi, jeśli pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2, to znaczy tak, że dany budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia.

Musi to więc być przebudowa zmieniająca charakter danego budynku. W przypadku nowego budynku powinny to być prace budowlane prowadzące do zasadniczej zmiany rzeczywistości materialnej z uwagi na przejście ze stanu niezabudowanej nieruchomości, czy nawet niezabudowanej działki, do budynku mieszkalnego. W odniesieniu do starych budynków zasadnicza przebudowa ma miejsce, gdy dany stary budynek może zostać przyrównany do nowego budynku.

TSUE stwierdził ponadto, że do krajowych organów podatkowych (lub sądów) należy ocena, czy rozpatrywane koszty odpowiadają pracom stanowiącym rzeczywistą zmianę, renowację, ulepszenie lub podobnym czynnościom (a więc czy odpowiadają autentycznej przebudowie), a nie zwykłym zadaniom utrzymania i konserwacji lub dekoracji budynku.

Po ogłoszeniu ww. wyroku, w praktyce funkcjonują więc jednocześnie dwie normy prawne dotyczące sposobu opodatkowania dostawy budynku. Regulacja krajowa, czyli art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, który nakazuje opodatkować podatkiem VAT sprzedaż nieruchomości użytkowanych wyłącznie na potrzeby własne oraz przepisy unijne przywołane przez TSUE, pozwalające na zwolnienie tej sprzedaży z podatku VAT.



Uwaga

W obowiązującym stanie prawnym podatnik sam decyduje, jaką definicję pierwszego zasiedlenia zastosuje przy sprzedaży nieruchomości.

Podatnik do momentu zmiany art. 2 pkt 14 ustawy o VAT może zastosować obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa krajowego albo też bezpośrednio przepisy dyrektywy w sprawie VAT z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia dokonanej przez Trybunał w ww. wyroku (*vide*: pismo Ministerstwa Finansów z dnia 21 grudnia 2017 r. będące odpowiedzią na zapytanie naszej redakcji oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 lutego 2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.708.2017.2.KO).

Należy jednak mieć na uwadze, iż wybór zwolnienia z VAT spowoduje konieczność opodatkowania tej transakcji podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie bowiem z art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.), wyłączeniu z opodatkowania podlega sprzedaż rzeczy i praw majątkowych (w tym nieruchomości), które zostały opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Natomiast PCC należy uiścić w przypadku czynności sprzedaży, w których przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług, a przedmiotem tej czynności są nieruchomości lub jej części, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym, lub udział w tych prawach.

Należy mieć na uwadze, że obecnie trwają prace nad zmianą art. 2 pkt 14 ustawy o VAT (projekt nowelizacji z dnia 21 marca 2019 r. dostępny na stronie Rządowego Centrum Legislacji www.rcl.gov.pl).

W ww. projekcie przy definiowaniu pierwszego zasiedlenia zrezygnowano z warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie budynków, budowli lub ich części następuje w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. Zatem pierwsze zasiedlenie, po wprowadzeniu w życie ww. zmian, poza oddaniem do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, będzie obejmowało również rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne tych budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, które będzie spełniać warunki określone w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy.

Warto w tym miejscu zauważyć, że projektowana ustawa nowelizacyjna nie wprowadzi zmian w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT ze względu na to, że w wyroku w sprawie C-308/16, Trybunał nie zakwestionował istniejącego w tym przepisie warunku wiążącego istnienie ulepszenia z poniesieniem wydatków stanowiących 30% wartości początkowej. Jak wskazał TSUE, w sytuacji gdy ulepszenie budynku będzie stanowiło synonim „przebudowy” z dyrektywy w sprawie VAT, to wtedy nie będzie niezgodności polskich przepisów z prawem unijnym. Ponadto, w uzasadnieniu do ww. projektu stwierdzono, że obecna definicja pierwszego zasiedlenia poprzez zawarcie odesłania do pojęcia ulepszenia w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym umożliwi w sposób jednoznaczny określenie, kiedy dochodzi do ulepszenia, a przez to zapewni podatnikom pewność prawa.

2.2. Ulepszenie budynku w rozumieniu ustawy o VAT

Ustawa o VAT nie definiuje pojęcia „ulepszenie” odwołując się w tym zakresie do przepisów o podatku dochodowym.

W myśl art. 22g ust. 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.) i art. 16g ust. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865) ulepszenie

środka trwałego ma miejsce, gdy suma wydatków poniesionych na jego przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 4 stycznia 2019 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.460.2018.1.AR w celu zdefiniowania wymienionych czynności odwołał się do ustawy Prawo budowlane.

Zgodnie z art. 3 pkt 8 tej ustawy **remontem jest wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.** Zdaniem Dyrektora KIS, remont ma na celu przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych, nie zmieniając przy tym jego charakteru i funkcji. Remont następuje w toku eksploatacji środka trwałego przez podatnika i jest wynikiem tej eksploatacji (zużycia). Wymiana zużytych elementów środka trwałego na nowe ma charakter odtworzeniowy, przywracający jedynie jego pierwotną wartość użytkową.

Natomiast **przez ulepszenie budynku należy rozumieć jego:**

- przebudowę, tj. zmianę (poprawienie) istniejącego stanu,
- rozbudowę, tj. powiększenie,
- adaptację, tj. przystosowanie (przerobienie) do wykorzystania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony albo nadania mu nowych cech użytkowych,
- rekonstrukcję, tj. jego odtworzenie (odbudowanie),
- modernizację, tj. jego unowocześnienie.

Zdaniem Dyrektora KIS nie każdy wydatek poniesiony na środek trwały będzie stanowił o jego ulepszeniu. Istotny jest bowiem charakter poniesionych wydatków. Wydatki o charakterze odtworzeniowym, przywracające jedynie pierwotną wartość użytkową danego środka trwałego, których poniesienie nie spowoduje wzrostu wartości użytkowej w stosunku do tej wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, nie skutkują jego ulepszeniem.

Różnica między nakładami na remont a nakładami na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że pierwsze z nich zmierzają do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych, a drugie do podjęcia, czy rozszerzenia działalności w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji środka trwałego, powodującej istotną zmianę cech użytkowych.

Należy również dodać, że pojęcie „ulepszenie budynku” funkcjonuje w przepisach krajowych natomiast dyrektywa w sprawie VAT posługuje się określeniem „przebudowa budynku”. TSUE we wspomnianym powyżej wyroku w sprawie C-308/16 uznał za dopuszczalne przyjęcie w polskiej ustawie o VAT, że do „ponownego” pierwszego zasiedlenia dochodzi w wyniku ulepszenia w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym, pod warunkiem że ulepszenie to jest tożsame z pojęciem „przebudowy” zawartym w art. 12 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT. Zdaniem TSUE pojęcie przebudowy obejmuje w szczególności przypadek, w którym zostały przeprowadzone pełne lub dostatecznie zaawansowane prace, po zakończeniu których dany budynek zostanie przeznaczony do innych celów (czyli dany budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia – punkt 52 wyroku).

2.3. Możliwość rezygnacji ze zwolnienia z VAT przy dostawie używanej nieruchomości

Podatnicy sprzedający używane nieruchomości zgodnie z art. 43 ust. 10–11, mają w pewnym zakresie możliwość wyboru: czy opodatkować sprzedawaną nieruchomość, czy też nie.

Podatnik może odstąpić od zastosowania przysługującego mu zwolnienia od podatku w stosunku do budynku, budowli lub ich części gdy dostawa będzie dokonywana po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia i wybrać ich opodatkowanie, pod warunkiem, że zarówno dokonujący dostawy, jak i nabywca obiektu będą zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni i złożą przed dokonaniem dostawy naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla nabywcy oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy obiektu.

Oświadczenie to musi zawierać:

- imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy i nabywcy,
- planowaną datę zawarcia umowy dostawy obiektu,
- adres tego obiektu.

Na temat terminu oraz sposobu złożenia ww. oświadczenia wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 kwietnia 2019 r., nr 0112-KDIL2-3.4012.88.2019.2.EZ).

W myśl obowiązujących przepisów oświadczenie o wyborze opodatkowania transakcji musi być złożone „przed dniem dokonania dostawy” obiektów budowlanych. **Termin do złożenia oświadczenia ma charakter materialnoprawny i nie może podlegać przywróceniu.** Niemożliwe jest również skuteczne złożenie oświadczenia, jeżeli transakcja dostawy nieruchomości została już dokonana.

Zdaniem Dyrektora KIS, w rozpatrywanej sytuacji, za dzień dostawy nieruchomości należy uznać dzień podpisania aktu notarialnego dokumentującego jej sprzedaż. Z tym dniem bowiem nastąpiło przekazanie nabywcy faktycznego władztwa nad tą nieruchomością oraz przeniesienie jej własności. Natomiast oświadczenie o wyborze opodatkowania opisanej transakcji nie zostało złożone przed dniem podpisania tego aktu notarialnego naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla nabywcy. Błędne jest zatem stanowisko podatnika, że skuteczną formą dla złożenia oświadczenia jest akt notarialny przekazywany przez notariusza naczelnikowi urzędu skarbowego.

Reasumując, Dyrektor KIS stwierdził, iż niewystarczające jest złożenie przez podatnika oświadczenia o wyborze opodatkowania transakcji sprzedaży nieruchomości tylko w treści aktu notarialnego.

Uwaga



Jeżeli stronami transakcji będą czynni podatnicy VAT, mimo upływu 2 lat od pierwszego zasiedlenia obiektu, transakcja za zgodą stron i po powiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego może zostać opodatkowana.

Z możliwości opodatkowania transakcji warto korzystać szczególnie w sytuacji gdy jej stronami są podatnicy, u których większa część obrotu (lub cały obrót) podlega opodatkowaniu VAT oraz gdy sprzedaż nieruchomości obligowałaby podatnika do skorygowania odliczonego uprzednio podatku.

Dokonanie wyboru: czy transakcję opodatkować, czy też skorzystać ze zwolnienia, każdorazowo powinno być poprzedzone analizą pod kątem opłacalności m.in. z uwzględnieniem okresu używania obiektu, identyfikacji nabywcy, przeznaczenia obiektu.

Poniżej przedstawiamy przykładowy wzór oświadczenia o wyborze opodatkowania dostawy budynków.

..... Głogów, dnia 15.05.2019 r..
(miejscowość) (data)

Dostawca:

PPHU Jan Kowalski
(imię i nazwisko / nazwa)

ul. Zielona 1
 67-200 Głogów
(adres)

NIP 1111111111

Nabywca:

Adam Nowak
(imię i nazwisko / nazwa)

ul. Kwiatowa 8
 67-200 Głogów
(adres)

NIP 2222222222

Naczelnik

Urzędu Skarbowego

w Głogowie

**OŚWIADCZENIE O WYBORZE OPODATKOWANIA DOSTAWY BUDYNKÓW,
 BUDOWLI LUB ICH CZĘŚCI**

Na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) niniejszym oświadczamy, że wybieramy opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy:

- budynku/budynków
 budowli
 części budynku/budynków
 części budowli

w związku z planowanym zawarciem umowy dostawy nieruchomości położonej w Głogowie, ul. Malinowa 9.

(adres nieruchomości)

Informujemy, iż zarówno dostawca, jak i nabywca są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Planowana data zawarcia umowy dostawy ww. nieruchomości: 31.05.2019 r.

Jan Kowalski

(podpis dostawcy)

Adam Nowak

(podpis nabywcy)

3. Podstawa opodatkowania i obowiązek podatkowy w przypadku dostawy nieruchomości

Art. 29a ust. 8 ustawy o VAT stanowi, iż w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, że grunt, na którym posadowione są sprzedawane budynki lub budowle przejmuje stawkę właściwą dla samych obiektów. **Jeśli zatem obiekt opodatkowany jest określoną stawką VAT, to stawka ta właściwa jest dla całej transakcji obejmującej zarówno sam obiekt, jak i grunt, na którym jest on posadowiony. Jeżeli natomiast obiekt objęty jest zwolnieniem, to i grunt korzysta ze zwolnienia z VAT.**

Ustawa o VAT nie reguluje jednak sytuacji, gdy na sprzedawanym gruncie znajduje się kilka budynków (do sprzedaży których można zastosować opodatkowanie i zwolnienie z VAT). Organy podatkowe dopuszczają stosowanie dwóch metod pozwalających na przyporządkowanie wartości gruntu do podstawy opodatkowania sprzedawanych budynków.

Metoda pierwsza polega na zastosowaniu tzw. klucza powierzchniowego, czyli proporcjonalnym przypisaniu wartości działki do poszczególnych budynków na podstawie wielkości ich powierzchni. Wyliczamy zatem udział powierzchni budynków podlegających opodatkowaniu w ogólnej powierzchni budynków znajdujących się na tym samym gruncie. W oparciu o tę metodę obliczamy wartość gruntu przypadającą na poszczególne budynki.

Druga metoda to tzw. klucz wartościowy, czyli przyporządkowanie wartości gruntu do poszczególnych budynków na podstawie proporcji określającej wartość tych budynków (opodatkowanych i zwolnionych) w ogólnej wartości sprzedawanych budynków.

Przy wyborze konkretnego klucza warto uwzględnić specyfikę sprzedawanej nieruchomości (np. czy występuje duża rozbieżność w wartości poszczególnych budynków, czy występują trudności w rzetelnym ustaleniu proporcji powierzchni przypadającej na poszczególne budynki).

W przypadku dostaw obiektów posadowionych na gruncie objętym prawem wieczystego użytkowania, również stosuje się zasadę, zgodnie z którą sprzedaż tego prawa opodatkowana jest stawką VAT właściwą dla sprzedawanego obiektu.

Natomiast odrębnie uregulowany jest sposób ustalania podstawy opodatkowania. W myśl art. 29a ust. 9 ustawy o VAT włączenie do podstawy opodatkowania nie dotyczy czynności oddania w wieczyste użytkowanie gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli.

Obowiązek podatkowy przy dostawie budynków i lokali powstaje na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, czyli z chwilą dokonania tej dostawy.

Jeżeli przed dokonaniem dostawy otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy).

II. DOSTAWA GRUNTÓW

1. Stawka VAT przy sprzedaży gruntu niezabudowanego

Sprzedaż gruntu niezabudowanego, co do zasady, podlega opodatkowaniu stawką podstawową 23%. Jeśli jednak teren niezabudowany nie jest terenem budowlanym w rozumieniu art. 2 pkt 33 ustawy, to jego dostawa korzysta ze zwolnienia od podatku na mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Tereny budowlane to, w myśl art. 2 pkt 33 ustawy, 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.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 12 grudnia 2018 r., nr 0112-KDIL4.4012.545.2018.2.JKU wskazał, że o przeznaczeniu terenu stanowi akt prawa miejscowego – miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku jego braku – decyzja o warunkach zabudowy, jako akt indywidualny prawa administracyjnego. Dyrektor KIS przypomniał wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 Gemeente Emmen z którego wynika, że „teren budowlany” to każdy nieuzbrojony lub uzbrojony teren uznany przez państwa członkowskie za teren z przeznaczeniem pod zabudowę. Zatem art. 2 pkt 33, jest zgodny z treścią tego orzeczenia, gdyż cechą przeznaczenia terenu według tej regulacji ustala się na podstawie określonych wprost w ustawie dokumentów prawa miejscowego.

Dostawa gruntu niezabudowanego może ponadto korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu, zwolnieniu z VAT podlega dostawa towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów sprzedawcy nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Dla zastosowania zwolnienia od podatku spełnione muszą być łącznie wymienione powyżej warunki, a towar wykorzystywany do celów zwolnionych z VAT w żadnym momencie jego posiadania nie mógł zmienić sposobu tego wykorzystywania.

Przykład

Podatnik zakupił grunt od osoby fizycznej, w związku z czym sprzedaż ta nie była opodatkowana VAT. Grunt był wykorzystywany w prowadzonej przez podatnika działalności opodatkowanej. Zatem sprzedaż tego gruntu nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, pomimo iż przy jego nabyciu podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

W stosunku do dostaw, których przedmiotem jest grunt obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, czyli z chwilą dokonania dostawy gruntu. Jeżeli przed dokonaniem dostawy otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy).

2. Sprzedaż gruntu, który został zabudowany przez dzierżawcę

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 8 maja 2018 r., nr 0112-KDIL2-2.4012.93.2018.1.AKR rozstrzygnął problem dotyczący opodatkowania VAT transakcji sprzedaży gruntu, na którym dzierżawca wybudował budynek.

W okresie od 18 sierpnia 1998 r. do dnia 30 listopada 2013 r. gmina dzierżawiła grunt, na którym dzierżawca za zgodą gminy wybudował w 1999 r. pawilon handlowo-usługowy. W związku z tym w umowie dzierżawy określono, iż w przypadku jej wygaśnięcia dzierżawca na własny koszt dokona rozbiórki tego obiektu. Przed wygaśnięciem umowy dzierżawca sprzedał innemu podmiotowi nakłady budowlane poniesione na wybudowanie pawilonu sklepowego, zrzekając się wobec gminy wszelkich roszczeń związanych z tym budynkiem.

Po zakończeniu umowy dzierżawy z pierwotnymi dzierżawcami gmina wydzierżawiła ponownie działkę (na której jest posadowiony budynek) osobom, które kupiły nakłady budowlane od pierwotnych dzierżawców. Umowa dzierżawy trwała 3 lata (do 5 marca 2017 r.). Gmina nigdy nie była w ekonomicznym posiadaniu tego budynku. Nieruchomość zabudowana budynkiem pawilonu sklepowego nie posiada miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego gminy, a jedynie warunki zabudowy i zagospodarowania terenu z przeznaczeniem do zabudowy usługowej. Gdy w wyniku przetargu sprzedaż nieruchomości nastąpi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które w chwili obecnej są właścicielami nakładów budowlanych na wybudowanie budynku, będą one zobowiązane do zapłaty ceny za nieruchomość wylicytowaną w przetargu, pomniejszonej o wartość nakładów oszacowaną przez rzeczoznawcę majątkowego.

Natomiast gdy w wyniku przetargu sprzedaż nieruchomości nastąpi na rzecz osoby trzeciej, gmina dokona zwrotu wartości nakładów na rzecz dzierżawcy w kwocie stanowiącej równowartość nakładów oszacowanych przez rzeczoznawcę majątkowego na rzecz właściciela poniesionych nakładów w terminie 14 dni od dnia zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego z nabywcą nieruchomości wyłonionym w drodze przetargu. Przedmiotem sprzedaży na rzecz osoby trzeciej będzie grunt wraz z nakładami.

Zdaniem Dyrektora KIS, sposób opodatkowania sprzedaży działki wraz z posadowionym na niej budynkiem uzależniony będzie od tego, czy nabywcą będzie jej dzierżawca czy też inna osoba.

2.1. Dostawa nieruchomości na rzecz dzierżawcy

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, dostawą towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Sprzedaż w rozumieniu tego przepisu ma szerszy zakres, niż sprzedaż w ujęciu cywilnoprawnym. Dostawa towarów ma bowiem miejsce wtedy, gdy nabywca ma możliwość dowolnego rozporządzania i dysponowania otrzymanym towarem. Prawo do rozporządzania towarem (budynkiem) jak właściciel przysługiwało – zdaniem Dyrektora KIS – dzierżawcy od czasu jego wybudowania. Stwierdził on, iż: „(...) Skoro zatem art. 7 ust. 1 ustawy mówi o czynności, w wyniku której nabywca otrzyma prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel, to niewątpliwie transakcja zbycia nieruchomości, w części dotyczącej budynku, nie będzie stanowiła dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy, chociaż Wnioskodawca przeniesie jego własność – przenosząc na dzierżawcę własność gruntu. (...) **Zatem przedmiotem dostawy, w sytuacji gdy nabywcą będzie właściciel nakładów, będzie w tym przypadku wyłącznie grunt, na której wybudowany jest pawilon handlowy** (podkreślenie redakcji) (...)”

Sprzedaż gruntu podlega zwolnieniu z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, jeśli łącznie spełnione są poniższe warunki, tj.:

- przedmiotem dostawy jest teren niezabudowany,
- teren ten nie spełnia definicji terenu budowlanego, zawartej w art. 2 pkt 33 ustawy.

Sprzedawana przez gminę działka jest terenem budowlanym w rozumieniu ustawy o VAT, ponieważ ustalono dla niej warunki zabudowy i zagospodarowania terenu w związku z budową pawilonu handlowego. Dyrektor KIS uznał zatem, że: „(...) **sprzedaż działki na rzecz osób (osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej), które w chwili obecnej są właścicielami poniesionych nakładów, lecz nie są dzierżawcami nieruchomości, na której wzniesiono budynek (sprzedaż w drodze przetargu), na podstawie umowy sprzedaży będzie opodatkowana stawką podstawową 23%** (...) (podkreślenie redakcji) (...)”

2.2. Sprzedaż działki osobom trzecim

Gmina rozpatrywała również możliwość sprzedaży działki zabudowanej pawilonem handlowym osobom trzecim. W takim przypadku gmina dokona zwrotu wartości nakładów na rzecz dzierżawcy w kwocie stanowiącej równowartość nakładów oszacowanych przez rzeczoznawcę majątkowego na rzecz właściciela poniesionych nakładów w terminie 14 dni od dnia zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego z nabywcą nieruchomości wyłonionym w drodze przetargu. Tym samym, gmina nabędzie w sensie ekonomicznym prawo do tych nakładów. Zdaniem Dyrektora KIS: „(...) **przedmiotem planowanej przez Gminę transakcji będzie grunt wraz z prawem własności budynku pawilonu handlowego – budynek ten będzie stanowił bowiem własność Gminy** (podkreślenie redakcji) (...)”.

Sprzedaż budynku może korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, jeżeli nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy o VAT bądź między pierwszym zasiedleniem a dostawą tego budynku/budowli lub ich części upłynął okres dłuższy niż 2 lata. W rozpatrywanej sytuacji doszło do pierwszego zasiedlenia pawilonu handlowego, ponieważ pierwszy dzierżawca po wybudowaniu użytkował obiekt do prowadzenia działalności handlowo-usługowej.

Jednocześnie od momentu pierwszego zasiedlenia do momentu planowanej sprzedaży budynku upłynie okres dłuższy niż 2 lata. Ponadto, po wybudowaniu pawilonu handlowego, zarówno gmina, jak i poszczególni właściciele nakładów nie ponosili nakładów na ulepszenie przedmiotowego budynku.

Tym samym, jak stwierdził Dyrektor KIS: „(...) **w odniesieniu do dostawy budynku pawilonu handlowego spełnione będą przesłanki do zastosowania zwolnienia od podatku, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy. W oparciu o art. 29a ust. 8 ustawy, również zbycie gruntu, będzie korzystało ze zwolnienia od podatku** (podkreślenie redakcji) (...)”.

III. WYWŁASZCZENIE NIERUCHOMOŚCI A VAT

W myśl art. 112 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. (Dz. U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.), **wywłaszczenie nieruchomości polega na pozbawieniu albo ograniczeniu, w drodze decyzji, prawa własności, prawa użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego na nieruchomości.**

Wywłaszczenie nieruchomości może być dokonane, jeżeli cele publiczne nie mogą być zrealizowane w inny sposób niż przez pozbawienie albo ograniczenie praw do nieruchomości, a prawa te nie mogą być nabyte w drodze umowy. Nieruchomość może być wywłaszczona **tylko na rzecz Skarbu Państwa albo na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.**

Wywłaszczenie własności nieruchomości następuje za odszkodowaniem na rzecz osoby wywłaszczonej. Wysokość odszkodowania ustala się według stanu, przeznaczenia i wartości, wywłaszczonej nieruchomości w dniu wydania decyzji o wywłaszczeniu. Ustalenie wysokości odszkodowania następuje po uzyskaniu opinii rzeczoznawcy majątkowego, określającej wartość nieruchomości.

1. Czy wywłaszczenie jest czynnością podlegającą ustawie o VAT?

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, czynność polegająca na przeniesieniu z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego or-

ganu lub przeniesieniu z mocy prawa prawa własności towarów (np. nieruchomości) w zamian za odszkodowanie stanowi dostawę towarów. Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 20 września 2018 r., nr 0112-KDIL-2-1.4012.364.2018.2.SS: „(...) W tej sytuacji bez znaczenia jest fakt, że dostawa nie jest de facto następstwem decyzji właściciela, lecz wynika z nakazu organu władzy publicznej lub z mocy samego prawa. Odszkodowanie w tym przypadku pełni funkcję wynagrodzenia za przeniesienie własności towarów, czyniąc tego rodzaju dostawę faktycznie odpłatną. Należy podkreślić, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie podlega samo odszkodowanie, lecz stanowiące dostawę towarów przeniesienie własności towarów w zamian za wynagrodzenie przyjmujące formę odszkodowania (...)”.

Opodatkowanie podatkiem VAT czynności wywłaszczenia dokonywane jest jednak tylko w sytuacji, gdy właściciel wywłaszczanego gruntu ma status podatnika VAT a grunt wykorzystywany jest przez niego w działalności gospodarczej. Jeżeli zatem dostawa wywłaszczanego gruntu, nie następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym ale w ramach prowadzonej przez właściciela działalności gospodarczej, to czynność ta podlega opodatkowaniu VAT.

W przypadku rozpatrywanym w ww. interpretacji indywidualnej grunt, będący przedmiotem wywłaszczenia, wykorzystywany był przez właściciela (czynnego podatnika VAT) w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz rolniczej.

W świetle powyższego Dyrektor KIS uznał, że dostawa gruntu w ramach wywłaszczenia stanowi dostawę dokonywaną przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 2 ustawy, a więc przez podatnika podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1. W tej sytuacji nie można uznać, że dostawa ta stanowiła realizację prawa do rozporządzania majątkiem prywatnym właściciela.

2. Stawka VAT na wywłaszczany grunt

Opodatkowanie dostawy gruntu, co do zasady podlega opodatkowaniu stawką podstawową 23%. Jednak na mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolnieniu z VAT podlega dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane (np. terenów rolnych lub leśnych). Tereny budowlane to, w myśl art. 2 pkt 33 ustawy, 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.

Właściciel wywłaszczanego gruntu musi zatem rozstrzygnąć, czy przedmiotem wywłaszczenia jest ziemia rolna lub leśna, czy też teren budowlany.

Wątpliwości podatników budzi sytuacja wywłaszczenia gruntu niezabudowanego np. rolnego, który w drodze decyzji administracyjnej wojewody lub starosty jest przeznaczony – w zamian za odszkodowanie – na potrzeby budowy dróg, chodników, ścieżek rowerowych.

Problem ten był rozstrzygany w wymienionej powyżej interpretacji Dyrektora KIS.

W stanie faktycznym przedmiotem wywłaszczenia była działka rolna wykorzystywana w produkcji rolnej. W okresie poprzedzającym wywłaszczenie nie istniał miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, jak również dla tego gruntu nie była wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Zmiana przeznaczenia wywłaszczonej nieruchomości z rolnej na przeznaczoną pod zabudowę odbyła się w tym samym momencie, w którym ta nieruchomość stała się z mocy prawa własnością Skarbu Państwa.

Zatem, zdaniem Dyrektora KIS najpierw doszło do czynności wywłaszczenia, a dopiero potem do dokonania zmiany przeznaczenia nieruchomości. Tym samym, wywłaszczana nieruchomość powinna zostać opodatkowana zgodnie z kwalifikacją nieruchomości w momencie wywłaszczenia.

Reasumując, w przypadku, gdy dla działki, będącej przedmiotem wywłaszczenia, przed przejściem jej przez Skarb Państwa, nie został wydany plan zagospodarowania przestrzennego ani decyzja o warunkach zabudowy (nie stanowiła ona terenu budowlanego, o którym mowa w art. 2 pkt 33 ustawy), to jej sprzedaż korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy.

IV. KOREKTA PODATKU VAT W ZWIĄZKU ZE ZMIANĄ PRZEZNACZENIA NIERUCHOMOŚCI

Ze zmianą przeznaczenia wykorzystywanych w działalności gospodarczej towarów mamy do czynienia wówczas, gdy towar został przykładowo zakupiony do czynności opodatkowanych, jednak po pewnym czasie zostanie przeznaczony do czynności zwolnionych z VAT lub mieszanych (opodatkowanych i zwolnionych z VAT) – lub odwrotnie. Te sytuacje występują w praktyce bardzo często, i dotyczą m.in. zmiany profilu działalności gospodarczej, rezygnacji z rozliczania VAT, czy powrotu do rozliczania VAT.

W myśl art. 91 ust. 7a ustawy o VAT – w przypadku gdy podatnik dokonuje zmiany przeznaczenia towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty dokonuje się na zasadach określonych w art. 91 ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3 ustawy. Oznacza to, że korekty należy dokonywać za poszczególne lata pozostałego okresu korekty, zaczynając od deklaracji podatkowej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym nastąpiła zmiana przeznaczenia. Roczna korekta dotyczy jednej piątej lub w przypadku nieruchomości – jednej dziesiątej podatku odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

1. Sprzedaż nieruchomości w okresie korekty

Podatnik korzystający ze zwolnienia od podatku przy sprzedaży nieruchomości zobowiązany jest do korekty VAT, jeśli odliczał podatek naliczony od jej zakupu. Z chwilą bowiem wydania nieruchomości w ramach sprzedaży przyjmuje się fikcję, że dalsze wykorzystanie tej nieruchomości (od chwili jej sprzedaży) związane jest wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku (art. 91 ust. 6 pkt 2 w związku z art. 91 ust. 7 ustawy o VAT).

Obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego zachodzi wówczas, gdy sprzedaż nieruchomości następuje w tzw. okresie korekty, który dla nieruchomości będącej środkiem trwałym o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł, wynosi 10 lat, licząc od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania. Z tym, że korekcie podlega tylko ta część podatku naliczonego, która pozostała do skorygowania na przestrzeni 10 lat objętych korektą. Natomiast jeżeli wartość początkowa środka trwałego (nieruchomości) nie przekracza 15.000 zł, wówczas okres korekty wynosi 12 miesięcy, licząc od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towar do użytkowania (stosownie do brzmienia

art. 91 ust. 7c ustawy o VAT). Oznacza to, że po upływie tych 12 miesięcy podatnik nie koryguje wcześniej odliczonego podatku naliczonego.

Korekty w trybie art. 91 ust. 7 ustawy o VAT, w związku ze sprzedażą nieruchomości do której ma zastosowanie zwolnienie, **dokonyje się jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.** Stanowi o tym art. 91 ust. 5 ustawy o VAT w związku z art. 91 ust. 7 ustawy.

Przykład

W 2011 r. na potrzeby firmowe podatnik prowadzący indywidualną działalność gospodarczą nabył nową nieruchomość (budynek). Z tytułu tego zakupu odliczył VAT naliczony. Podatnik nie ponosił nakładów na tę nieruchomość. W maju 2019 r. dokonał sprzedaży budynku korzystając ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Okres korekty obejmuje lata 2011–2020. Dokonując sprzedaży nieruchomości w 2019 r., podatnik musi zatem skorygować 2/10 kwoty VAT odliczonej od jej zakupu (korekta za lata 2019–2020). Kwotę tej korekty podatnik powinien uwzględnić w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym dokonał sprzedaży, czyli za maj 2019 r. W deklaracji VAT kwotę tę podatnik powinien wykazać w poz. 47 ze znakiem „minus”.

2. Korekta VAT od wydatków poniesionych na ulepszenie nieruchomości

Zgodnie z art. 91 ust. 7 ustawy o VAT, podatnik ma obowiązek skorygowania podatku VAT (odliczonego z tytułu wydatków ponoszonych na ten budynek) w sytuacji, gdy zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Z chwilą bowiem sprzedaży budynku przyjmuje się fikcję, że dalsze jego wykorzystanie związane jest wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku (art. 91 ust. 6 pkt 2 w związku z art. 91 ust. 7 ustawy o VAT). Z tym, że konieczność korekty podatku naliczonego zachodzi wówczas, gdy sprzedaż towaru następuje w tzw. okresie korekty.

W przypadku środka trwałego, którego wartość początkowa przekracza 15.000 zł, korekta podatku naliczonego jest dokonywana w ciągu kolejnych 5 lat, z tym że w danym roku koryguje się odpowiednią (1/5) część odliczonego/nieodliczonego podatku naliczonego. Dla nieruchomości okres korekty wynosi 10 lat, licząc od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania i korekcie w danym roku podlega 1/10 odliczonego/nieodliczonego podatku naliczonego.

Z przepisów ustawy o VAT nie wynika natomiast wprost, jaki okres korekty należy zastosować w odniesieniu do wydatków poniesionych na ulepszenie nieruchomości, jednak zdaniem redakcji nakłady te należy potraktować tak jak zakup środka trwałego. Z tym, że ustalając okres korekty w tym przypadku uwzględnia się jedynie wysokość nakładów na ulepszenie środka trwałego, a nie jego wartość początkową lub też wartość po dokonaniu ulepszenia.

3. Sprzedaż budynku po remoncie

W przypadku korekty podatku VAT odliczonego od zakupów związanych z remontem budynku, nie ma podstaw do zastosowania art. 91 ust. 7a ustawy o VAT odnoszącego się do środków trwałych. Jak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji

indywidualnej z dnia 3 stycznia 2017 r., nr 2461-IBPP1.4512.741.2016.2.ES, w tym przypadku należy zastosować przepis art. 91 ust. 7b i 7c ustawy o VAT.

W myśl art. 91 ust. 7c ustawy o VAT, w sytuacji, gdy zmiana prawa do odliczenia podatku naliczonego wynika z przeznaczenia tych towarów lub usług wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego – korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy. Oznacza to, że jeżeli zmiana przeznaczenia nastąpiła przed upływem tych 12 miesięcy podatnik jest zobowiązany do skorygowania wcześniej odliczonego podatku naliczonego.

Jeżeli zatem, od daty wydania towarów lub usług związanych z remontem budynku do chwili jego sprzedaży upłynął okres dłuższy niż 12 miesięcy, podatnik nie jest zobowiązany do dokonania korekty podatku VAT odliczonego z tytułu poniesionych wydatków na remont.

V. SPÓŁDZIELCZOŚĆ MIESZKANIOWA

W myśl art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 845 ze zm.) podstawowym celem spółdzielni jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin, przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu. Spółdzielnia może też zarządzać nieruchomością niestanowiącą jej mienia lub mienia jej członków na podstawie umowy zawartej z właścicielem (współwłaścicielami) tej nieruchomości (o czym mowa w art. 1 ust. 5 ww. ustawy). Spółdzielnia może prowadzić również inną działalność gospodarczą na zasadach określonych w odrębnych przepisach i w statucie, jeżeli działalność ta związana jest bezpośrednio z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych (art. 1 ust. 6 ww. ustawy).

Działalność spółdzielni mieszkaniowej w powyższym zakresie stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a więc co do zasady czynności dokonywane przez spółdzielnie mieszkaniowe podlegają opodatkowaniu VAT.

1. Czynności wykonywane przez spółdzielnię mieszkaniową a podatek VAT

W art. 7 ust. 1 ustawy o VAT definiując dostawę jako przedmiot opodatkowania tym podatkiem, ustawodawca wymienia m.in.:

- ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego,
- ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu,
- przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu,
- ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, oraz
- przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

Warto również zaznaczyć, iż wśród czynności korzystających ze zwolnienia od podatku w art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT wymienione zostały czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali

mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Mowa tu m.in. o wydatkach związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na lokale, z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni oraz o zobowiązaniach spółdzielni z innych tytułów przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu, a także o wydatkach związanych z działalnością społeczną, oświatową i kulturalną prowadzoną przez spółdzielnię.

Przytoczony powyżej przepis zwalniający od podatku ww. czynności przesądza równocześnie, że są to czynności znajdujące się w zakresie działania ustawy o VAT, choć korzystające z mocy ustawy ze zwolnienia od podatku. Oznacza to, że wszelkie opłaty eksploatacyjne wykazywane są w ewidencjach sprzedaży VAT prowadzonych przez spółdzielnie mieszkaniowe, a w efekcie w deklaracjach VAT, jako czynności zwolnione z podatku. Jest to równoznaczne z brakiem podatku należnego i brakiem prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług, związanych z opłatami uiszczanymi przez członków spółdzielni mieszkaniowych, na mocy cyt. powyżej art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Jeżeli natomiast korzystanie z lokalu mieszkalnego stanowiącego majątek spółdzielni wynika z umowy najmu to usługa tego typu korzystać będzie ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 z zastrzeżeniem ust. 20 ustawy o VAT.

2. Utrata tytułu prawnego do lokalu w spółdzielni mieszkaniowej

Przepisy ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych przewidują przypadki, w których ustaje członkostwo w spółdzielni. Może zdarzyć się tak, że mimo tego, korzystający nadal będzie zajmował lokal mieszkalny. W takiej sytuacji należy rozważyć dwa przypadki bezumownego (bez tytułu prawnego) korzystania z lokalu.

W pierwszym spółdzielnia nie wyraża zgody na takie korzystanie i podejmuje kroki zmierzające do przywrócenia stanu zgodnego z jej żądaniem, np. opuszczenia i wydania lokalu przez korzystającego w stanie niepogorszonym. Nie dochodzi wówczas do nawiązania żadnego stosunku zobowiązaniowego, a więc spółdzielnia nie będzie świadczyła żadnej usługi. Ewentualnie otrzymana zapłata nie będzie wynagrodzeniem za świadczoną usługę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT lecz odszkodowaniem za ograniczenie jej prawa do lokalu. Tym samym nie powstanie obowiązek podatkowy po stronie spółdzielni.

Drugi przypadek dotyczy sytuacji, gdy spółdzielnia będzie tolerować stan, w którym ktoś korzysta z lokalu pozostającego w jej zasobach. Oznacza to, że z punktu widzenia ustawy o VAT świadczy ona w ten sposób usługę podlegającą opodatkowaniu (art. 8 ust. 1 pkt 2). Nie ma przy tym znaczenia jaka jest przyczyna utraty członkostwa w spółdzielni albo niezawarcia (odpowiednio przedłużenia) umowy najmu.

Jeśli chodzi o sposób opodatkowania dostawy tzw. mediów, to organy podatkowe uznają obecnie, że usługa ta może być rozliczana odrębnie od usługi najmu i refakturowana na najemców (z zastosowaniem odpowiedniej stawki VAT właściwej dla mediów), jeżeli np. wielkość zużycia mediów jest określana na podstawie wskazań liczników. Podstawę opodatkowania usługi najmu zwiększa jedynie wywóz nieczystości stałych oraz koszt tych mediów, które nie mogą być uznane za świadczenie odrębne (np. stała, niezależna od zużycia opłata za wodę, prąd itp.). **Naszym zdaniem powyższe zasady mają zastosowanie także w przypadku bezumownego korzystania z lokalu.**

Z używaniem lokali związany może być również obowiązek ponoszenia pewnych opłat eksploatacyjnych – przykładowo: za legalizację i wymianę wodomierzy, za konserwację domofonów, wind czy sprzątnięcie części wspólnych (np. klatek schodowych).

Pomimo, że przepisy ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych wśród podmiotów zobowiązanych do ponoszenia takich opłat nie przewidują osób korzystających bez tytułu prawnego, to naszym zdaniem, jeżeli spółdzielnia toleruje ten stan prawny – to podlegają one opodatkowaniu VAT.

W przypadku bezumownego korzystania z lokalu, na które spółdzielnia nie wyraziła zgody, nie dochodzi do świadczenia usługi. Zatem otrzymane środki pieniężne od korzystającego należy traktować jak odszkodowanie, które nie podlega opodatkowaniu.

3. Przekształcenia spółdzielczych praw do lokali mieszkalnych

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, czynność przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, jak również przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności mieszkania lub domu jednorodzinnego, traktowana jest jako dostawa towarów, czyli co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Poniżej przedstawiamy możliwe warianty tych przekształceń.

➤ Przekształcenia niepodlegające opodatkowaniu VAT

Na mocy art. 153 ust. 2 ustawy o VAT, przepisów ustawy nie stosuje się w przypadku, gdy ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego oraz zasiedlenie tego lokalu nastąpiło przed dniem 1 maja 2004 r.

W praktyce zapis ten oznacza, że opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlega przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w jego miejsce odrębnej własności lokalu, które nastąpiło po 1 maja 2004 r. pod warunkiem, że ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu oraz zasiedlenie tego lokalu miało miejsce przed dniem 1 maja 2004 r.

➤ Przekształcenia zwolnione z podatku VAT

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim albo gdy pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą upłynął okres krótszy niż 2 lata.

➤ Przekształcenia opodatkowane 8% stawką VAT

Na mocy art. 41 ust. 12 ustawy o VAT obniżona do 8% stawka VAT przysługuje m.in. do dostawy obiektów budownictwa mieszkaniowego, lub ich części zaliczonych do obiektów objętych społecznym programem mieszkaniowym. Przepis ten ma zastosowanie również do przekształcenia spółdzielczego prawa lokatorskiego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w jego miejsce odrębnej własności lokalu, ponieważ czynności te na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT traktowane są jako dostawa towarów.

W świetle powyższego, 8% stawka VAT obowiązuje przy przekształceniu spółdzielczego prawa lokatorskiego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowieniu w jego miejsce odrębnej własności lokalu, jeśli lokal mieści się w definicji budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

VI. WSPÓLNOTA MIESZKANIOWA

Ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana, o czym stanowi art. 6 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r.

o własności lokali (Dz. U. z 2019 r. poz. 737). Z powyższego więc wynika, że wspólnota mieszkaniowa (jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej) jest odrębnym od członków tej wspólnoty (tj. właścicieli poszczególnych lokali) podmiotem praw i obowiązków.

Wspólnota mieszkaniowa, realizując wspólny interes właścicieli, występuje w odmiennych rolach dokonując zakupu towarów i usług:

- w ramach zarządu nieruchomością wspólną oraz
- na potrzeby utrzymania poszczególnych lokali.

1. Zarząd nieruchomością wspólną nie podlega ustawie o VAT

Wspólnota mieszkaniowa, nabywając towary i usługi dla celów nieruchomości wspólnej, nie wykonuje żadnych czynności na rzecz właścicieli lokali. W takiej bowiem sytuacji działa ona w imieniu własnym i na własny rachunek, jako podmiot stosunków zobowiązaniowych wynikających z zarządu nieruchomością wspólną, którego działanie jest jedynie finansowane przez właścicieli wyodrębnionych lokali. Odbiorcą nabywanych towarów i usług jest wspólnota mieszkaniowa i to ona występuje jako ostateczny konsument.

W takim więc zakresie nie świadczy ona żadnych czynności opodatkowanych podatkiem VAT na rzecz właścicieli odrębnych lokali. Brak jest podstaw do fakturowania wewnętrznych rozliczeń między wspólnotą a jej członkami, w związku z ponoszonymi kosztami zarządu nieruchomością wspólną (*vide*: interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2011 r., nr PT8/033/IO1/AEW/11/PT-571), wspólnota nie występuje bowiem jako podatnik podatku VAT.

2. Wspólnota mieszkaniowa jako podatnik VAT

Wspólnota mieszkaniowa nabywając towary i usługi (głównie media) w celu zaopatrzenia poszczególnych lokali wchodzących w jej skład dokonuje czynności w swoim imieniu, ale na rzecz właścicieli lokali. W związku z tym dokonuje odsprzedaży zakupionych towarów/usług, działając tym samym w charakterze podatnika podatku VAT (art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 w związku z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT – *vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2016 r., nr IPPP2/4512-445/16-5/MAO).

Na mocy art. 113 ust. 1 ustawy o VAT istnieje jednak możliwość korzystania przez wspólnotę mieszkaniową ze zwolnienia od podatku.

Zgodnie bowiem z tym przepisem zwolniona od podatku jest sprzedaż dokonywana przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Na podstawie art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT do wartości sprzedaży uprawniającej do korzystania ze zwolnienia nie wlicza się również, co do zasady, odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku, na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3. Trzeba jednak pamiętać o tym, że podlegają wliczeniu do limitu sprzedaży zwolnione z VAT transakcje związane z nieruchomościami, o ile nie mają one charakteru transakcji pomocniczych.

Aby ustalić, jakie czynności są wliczane do limitu sprzedaży dokonywanej przez wspólnotę mieszkaniową trzeba w pierwszej kolejności zauważyć, że czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, za które pobierane są opłaty, wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową na rzecz

właścicieli tych lokali, tworzących w określonej nieruchomości tę wspólnotę, korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie § 3 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2018 r. poz. 701 ze zm.) (rozporządzenie to zostało wydane na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, a więc do ww. czynności odnosi się art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Ponadto w oparciu o § 3 ust. 1 pkt 11 ze zwolnienia korzystają również czynności wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową lub właścicieli lokali mieszkalnych tworzących w określonej nieruchomości wspólnotę mieszkaniową, na rzecz osób używających na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności lokale należące do właścicieli tworzących tę wspólnotę mieszkaniową, za które pobierane są opłaty niezależne od właściciela w rozumieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego lub opłaty pośrednie w rozumieniu ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2018 r. poz. 2356 ze zm.), jeżeli lokale te są wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe.

3. Odsprzedaż mediów dostarczanych do lokali mieszkalnych

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych dość jednolicie przyjmują, że dostawa mediów do poszczególnych lokali mieszkalnych jest czynnością związaną z nieruchomościami i w konsekwencji, obrót uzyskiwany z tytułu dostawy i rozprowadzania wody, energii elektrycznej, gazu, itp. dla właścicieli lokali mieszkalnych należy uznać za transakcje związane z nieruchomościami (*vide*: interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2016 r., nr IPPP2/4512-445/16-5/MAO i z dnia 22 lutego 2016 r., nr IPPP2/4512-1246/15-2/MAO). W ocenie organów czynności związane z nieruchomościami to nie tylko czynności *stricte* dotyczące nieruchomości, ale wszelkie czynności, których wykonanie oparte jest na wykorzystaniu, używaniu i użytkowaniu nieruchomości. Niewątpliwie zaś usługi dotyczące dostawy wody, odbioru ścieków oraz dostawa ciepła na potrzeby c.o., związane są ściśle z wykorzystywaniem, używaniem i użytkowaniem nieruchomości. Dostawa tych mediów – bez nieruchomości – nie może być przecież realizowana (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 października 2015 r., nr ILPP5/4512-1-182/15-2/PG).

Niemniej jednak warto w tym miejscu zasignalizować, że **w ocenie sądów administracyjnych przedstawione powyżej stanowisko organów podatkowych jest błędne**. Sądy bowiem przyjmują, że z pewnością czynność polegająca na odsprzedaży mediów, ma określony związek z konkretną nieruchomością, ale nie chodzi tu o każdy związek. Na potrzeby art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT ma to być związek ścisły (bezpośredni), który polega m.in. na tym, że nieruchomość musi być nieodzownym i konstytutywnym elementem transakcji.

Zdaniem sądów przedmiotem transakcji odsprzedaży mediów, nie jest nieruchomość, rozumiana jako element konstytutywny transakcji, ponieważ takim podstawowym elementem świadczenia są np.: woda, ciepło i odprowadzanie ścieków.

Z tych względów tego rodzaju odsprzedaż mediów nie może być traktowana jako transakcja związana z nieruchomością, a w konsekwencji jej wartość nie powinna być uwzględniona w wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (*vide*: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2427/15, z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1549/16, z dnia 17 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1546/16 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 472/16).

Trzeba jednak mieć na względzie fakt, że zacytowane powyżej wyroki sądów administracyjnych mają charakter nieprawomocny, a organy podatkowe na chwilę obecną nie zmieniły stanowiska w tym zakresie.

Naszym zdaniem, bezpieczniejszym rozwiązaniem jest przyjęcie przez wspólnoty mieszkaniowe, iż odsprzedaż mediów do lokali mieszkalnych powinna zostać wliczona do limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia „podmiotowego”. Ewentualnie można zdecydować się na wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w tym zakresie, a następnie zaskarżenie jej do sądu administracyjnego.

Jeśli uznamy, że dostawa mediów do poszczególnych lokali mieszkalnych stanowi transakcję związaną z nieruchomością konieczne jest przeanalizowanie, czy dostawa ta może być uznana za transakcję o charakterze pomocniczym.

Transakcje o charakterze incydentalnym (pomocniczym) oznaczają zdarzenia występujące nie tyle rzadko, ile ubocznie, przy określonej okazji, nawet gdyby występowały w sposób powtarzalny (*vide*: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1416/11, orzeczenie prawomocne). Pojęcie „incydentalności” odnosi się więc nie tyle do samej częstotliwości występowania danego zdarzenia, co raczej do jego poboczności względem zasadniczej działalności podatnika. Transakcje pomocnicze zatem to takie, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Tak więc, aby ocenić, czy dana czynność może być uznana za pomocniczą, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie mogą być uznane za pomocnicze (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 października 2015 r., nr ILPP5/4512-1-182/15-2/PG).

W konsekwencji należałoby przyjąć w ślad za organami podatkowymi, że czynności wspólnoty mieszkaniowej związane z dostawą mediów do lokali mieszkalnych stanowią przedmiot działalności gospodarczej wspólnot, a więc nie mają charakteru transakcji pomocniczych (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 czerwca 2015 r., nr IPPP2/4512-282/15-3/MT i z dnia 4 maja 2015 r., nr IPPP2/4512-102/15-5/BH) i podlegają wliczeniu do limitu sprzedaży, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT.

VII. STAWKA VAT NA USŁUGI BUDOWLANE

Na mocy art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, obniżoną do wysokości 8% stawkę VAT stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się, w myśl art. 41 ust. 12a ww. ustawy – obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Natomiast w myśl art. 41 ust. 12b, do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, określonego w ust. 12a, nie zalicza się:

- budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²,
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Ponadto w § 3 ust. 1 pkt 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2350) określona została 8% stawka podatku na:

- roboty konserwacyjne dotyczące budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym;
- roboty konserwacyjne dotyczące:
 - obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
 - lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12

– w zakresie, w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie § 3 ust. 1 pkt 2.

Zgodnie z § 3 ust. 2 rozporządzenia przez roboty konserwacyjne, o których mowa, rozumie się roboty mające na celu utrzymanie sprawności technicznej elementów budynku lub jego części inne niż remont.

W przypadku robót konserwacyjnych, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 3, obniżonej stawki VAT nie stosuje się jeżeli wartość towarów bez podatku wchodzących w podstawę opodatkowania tych robót przekracza 50% podstawy (§ 3 ust. 3 rozporządzenia).

W tym miejscu warto wskazać, że pojęcia, które odnoszą się do zakresu robót budowlanych wykonywanych w budownictwie mieszkaniowym i uprawniających do zastosowania obniżonej stawki VAT nie zostały zdefiniowane w ustawie o VAT. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych odwołują się do przepisów ustawy Prawo budowlane, jak również do potocznego (słownikowego) rozumienia tych pojęć.

1. Roboty budowlane wykonywane poza budynkiem mieszkalnym

Z przepisów ustawy o VAT wynika, że prawo do zastosowania 8% stawki VAT występuje wówczas, gdy usługa dotyczy obiektu budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym, przy założeniu, że usługa ta jest wykonywana w ramach czynności określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT (z zastrzeżeniem ust. 12b i ust. 12c tego artykułu).

Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 29 maja 2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.237.2018.1.WN: „(...) w odniesieniu do prac ziemnych związanych z wykonywaniem niezbędnej infrastruktury technicznej w ramach umowy wykonawstwa w zakresie niewykraczającym poza bryłę budynków znajduje zastosowanie stawka VAT w wysokości 8%. Natomiast do pozostałych prac związanych z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu w zakresie wykraczającym poza bryłę budynku, zastosowanie ma stawka podatku w wysokości 23%. (...) Czynności tych nie można bowiem zaliczyć do czynności wykonywanych w obiektach budownictwa mieszkaniowego. Tym samym, obniżona stawka podatku VAT nie obejmuje prac związanych z infrastrukturą towarzyszącą wykonywanych poza bryłą budynku. (...)”

Podobnie uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 17 maja 2018 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.173.2018.1.TK oraz z dnia 4 września 2018 r., nr 0114-KDIP-

1-1.4012.347.2018.3.DG, w której w tym zakresie czytamy: „(...) ze stawki preferencyjnej korzysta wyłącznie budowa, a także inne wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT czynności dotyczące budynków, rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w bryłę budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi. Obniżona stawka podatku nie obejmuje więc innych elementów infrastruktury budowlanej, wykonywanych na zewnątrz poza bryłą budynku. (...)”

Kwestia opodatkowania właściwą stawką VAT dostawy budynków mieszkalnych o powierzchni nieprzekraczającej 300 m² wraz z wbudowanymi w bryłę budynku instalacjami technicznymi oraz z elementami infrastruktury poza bryłą budynku (tj. drogi dojazdowe, chodniki, tarasy, urządzenia sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, ogrodzenia nieruchomości z bramą wjazdową na posesję i furtką) była również przedmiotem rozważań przez Naczelny Sąd Administracyjny. **NSA w wyroku z dnia 18 października 2018 r., sygn. akt I FSK 1633/16 powołując się na uchwałę NSA z dnia 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 7/12 podkreślił, że obniżona 8% stawka VAT nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem. W konsekwencji wszystko co znajduje się poza budynkiem jest infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu i pomimo jej związku z budownictwem mieszkaniowym roboty dotyczące budynku i infrastruktury (bez względu na to, jakiego rodzaju są to urządzenia) powinny być opodatkowane właściwymi dla danej czynności stawkami podatku VAT.**

2. Sprzedaż dokumentacji projektowej wraz z usługą budowlaną

W praktyce częste są przypadki sprzedaży usługi budowlanej wraz z usługą opracowania dokumentacji projektowej. Czy można te transakcje potraktować jako kompleksową usługę budowlaną podlegającą opodatkowaniu 8% stawką VAT?

Generalnie, każde świadczenie dla celów podatku VAT powinno być uznawane za odrębne i niezależne, podlegające samodzielnie opodatkowaniu. Zasada ta, mająca wiodące znaczenie, nie może być jednak rozumiana w sposób absolutny, wykluczający występowanie jakichkolwiek wyjątków w tym zakresie. O ile bowiem w większości przypadków rozpatrywanych świadczeń ich odrębność nie budzi wątpliwości, to jednak w pewnych sytuacjach dwa lub więcej świadczeń może być ze sobą związanych w ten sposób, że ich rozdzielanie będzie operacją sztuczną i nienaturalną. Jak podkreślił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 9 marca 2018 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.4.2018.2.JM, w przypadku, gdy występuje wielość świadczeń wynikających z jednej umowy, mogą być potraktowane one jako jedna usługa, lecz jest to możliwe tylko i wyłącznie w takich sytuacjach, gdy na ową usługę składa się cały zespół niedających się w istocie wyodrębnić czynności, dających w efekcie ostateczną, jednorodną usługę.

Jak uznał, sytuacja ta nie ma jednak miejsca w odniesieniu do usługi, gdzie możliwe jest wyodrębnienie czynności wykonania dokumentacji projektowej od czynności budowy domu pomocy społecznej. Czynności te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Usługa wykonania dokumentacji projektowej nie stanowi składowej wykonania ww. usługi budowy budynku – wprost ją poprzedza i może być wykonana przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by niemożliwe było ich wyodrębnienie – wręcz przeciwnie – co do zasady, są to dwie różne i niezależne od siebie usługi.

Ostatecznie stwierdził, że: „(...) czynność wykonania dokumentacji projektowej (jako czynność odrębna od budowy domu pomocy społecznej) nie może korzystać ze stawki preferencyjnej w wysokości 8%, w związku z tym podlega opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 23% (...). (...)”

Takie też stanowisko zawarte jest w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS z dnia 20 czerwca 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.134.2018.2.IG, z dnia 12 lipca 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.295.2018.1.IG, czy z dnia 5 września 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.343.2018.1.WH.

Również NSA w wyroku z dnia 20 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 2091/09 uznał, że: „(...) Okoliczność objęcia, z uwagi na treść przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, jedną umową kilku czynności (zaprojektowanie i wybudowanie budynków mieszkalnych w systemie »zaprojektuj i wybuduj«) oraz ustalenie za nie wynagrodzenia ryczałtowego nie przesądza, że na gruncie podatkowym mamy do czynienia z jednolitym świadczeniem, składającym się z kilku czynności, tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. (...) usługa projektowania oraz usługa wybudowania budynków to usługi o charakterze samoistnym, które mogą być realizowane niezależnie, w różnym i następującym po sobie czasie. Usługa projektowa w świetle przepisów prawa podatkowego nie stanowi składowej części usługi budowlanej – wprost ją poprzedza i może być wykonana przez dowolny, inny podmiot. Usługi te nie są też ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie – wręcz przeciwnie – są to dwie różne i niezależne od siebie usługi. (...)”

W świetle powyższego należy przyjąć, że sprzedaż usługi budowlanej wraz z dotyczącą jej dokumentacją projektową nie jest świadczeniem kompleksowym w rozumieniu ustawy o VAT. Usługa projektowa powinna zostać opodatkowana odrębnie od usługi budowlanej stawką VAT w wysokości 23%.

VIII. ROZLICZANIE USŁUG BUDOWLANYCH W RAMACH ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA

Zasadą jest, że podatek VAT od dostawy towaru czy wykonanej usługi rozlicza sprzedawca. Wystawia on wówczas na rzecz nabywcy będącego przedsiębiorcą fakturę z wykazaną stawką oraz kwotą podatku VAT. Jest to dokument potwierdzający dokonanie transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT.

W przypadku świadczenia niektórych usług budowlanych ustawodawca wprowadził mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia. Polega on na tym, że VAT należny z tytułu transakcji rozlicza nabywca, po spełnieniu warunków określonych w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT.

Zgodnie z tym przepisem, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W przypadku usług wymienionych w poz. 2–48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT, odwrotne obciążenie stosuje się w sytuacji gdy usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Uwaga



Podatek VAT przy świadczeniu usług budowlanych rozliczany jest w systemie odwrotnego obciążenia, jeśli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawca i usługobiorca są czynnymi podatnikami VAT,



- usługa budowlana sklasyfikowana pod odpowiednim symbolem PKWiU jest wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o VAT,
- usługodawca świadczy usługę jako podwykonawca.

WYKAZ USŁUG, O KTÓRYCH MOWA W ART. 17 UST. 1 PKT 8 USTAWY

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa usługi (grupy usług)
1	bez względu na symbol PKWiU	Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1201 ze zm.)
2	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
3	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
4	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
5	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
6	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
7	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
8	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
9	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
10	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
11	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
12	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
13	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
14	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
15	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych
16	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
17	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
18	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych

19	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
20	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
21	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
22	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
23	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych
24	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
25	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
26	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
27	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
28	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
29	43.29.19.0	Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane
30	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
31	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
32	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
33	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
34	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
35	43.34.10.0	Roboty malarskie
36	43.34.20.0	Roboty szklarskie
37	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
38	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
39	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
40	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
41	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
42	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
43	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
44	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
45	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
46	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia

47	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
48	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych

Zakup usług budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem zobowiązuje ich nabywcę do rozliczenia podatku należnego z tytułu dokonanej transakcji. Nabywca wykazuje w poz. 34 i 35 deklaracji VAT wartość netto dostawy i wysokość podatku należnego.

Przy odliczeniu podatku naliczonego związanego z wykonaniem usług budowlanych (w tym przypadku kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego, co wynika wprost z art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a) i b) ustawy) ma zastosowanie art. 86 ust. 10 i art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT. Zgodnie z treścią art. 86 ust. 10 ustawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do danej transakcji. Z tym, że w przypadku świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 podatnikiem jest ich nabywca, prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje, pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

Przykład

W styczniu 2019 r. powstał obowiązek podatkowy z tytułu wykonanej usługi budowlanej objętej mechanizmem odwrotnego obciążenia. Nabywca usługi powinien więc rozliczyć VAT należny z tego tytułu w deklaracji VAT za styczeń. W tej samej deklaracji miał prawo do wykazania podatku naliczonego od tej usługi. Przez nieuwagę, nie rozliczył jednak w ogóle podatku VAT wynikającego z otrzymanej faktury. Błąd ten zauważył dopiero 7 czerwca br.

Nabywca powinien w tej sytuacji rozliczyć VAT należny poprzez korektę deklaracji za styczeń br., jednak VAT naliczony może wykazać dopiero w deklaracji za okres, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej, czyli w deklaracji za maj br.

Natomiast wykonawca usługi budowlanej objętej odwrotnym obciążeniem zwolniony jest z obowiązku odprowadzenia podatku należnego z tego tytułu do urzędu skarbowego. Wykazuje on wówczas sprzedaż w poz. 31 deklaracji VAT jako świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca podając jedynie wartość netto ww. dostawy i wystawia fakturę zamieszczając dodatkowo wyrazy „odwrotne obciążenie” (art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT). Faktura ta nie zawiera stawki, sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku, kwoty podatku (art. 106e ust. 4 pkt 1 ustawy).

Przykład

Czynny podatnik VAT będący podwykonawcą usługi budowlanej świadczonej na rzecz spółki, która jest również czynnym podatnikiem VAT wykonał w dniu 29 maja 2019 r. usługę budowlaną wymienioną w załączniku nr 14 do ustawy. Fakturę dokumentującą tę usługę z adnotacją „odwrotne obciążenie” wystawił 31 maja 2019 r.

Obowiązek podatkowy od tej usługi powstał zatem z chwilą wystawienia faktury, czyli w dniu 31 maja 2019 r. i wówczas spółka miała obowiązek rozliczyć VAT należny z tytułu tej transakcji.

1. Identyfikacja usług podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia

Zasady stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku usług budowlanych przedstawiło Ministerstwo Finansów w broszurze z dnia 17 marca 2017 r., zamieszczonej na stronie internetowej (www.podatki.gov.pl).

Wyjaśniono w niej w szczególności problemy związane z identyfikacją świadczonej przez podatnika czynności, która jest elementem jakiejś złożonej usługi.

Przykład

W załączniku nr 14 do ustawy o VAT pod poz. 4 mieszczą się „Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych”. Założmy, że podatnik świadczy usługę utrzymania dróg mieszczącą się w tym załączniku, jako podwykonawca. W przypadku jednego z elementów tej usługi – czyli utrzymania terenów zielonych przy drogach (koszenie trawników), podpisał umowę z dalszym podwykonawcą. Powstaje wątpliwość, czy ten podwykonawca powinien również stosować odwrotne obciążenie, uznając, iż świadczy część usługi wymienionej w załączniku nr 14, czy też jest to odrębna usługa sklasyfikowana jako koszenie trawników.

Przykładów takich wątpliwości co do rodzaju wykonywanych czynności z zakresu szeroko pojętych usług budowlanych jest wiele. Niestety, wyjaśnienie Ministerstwa Finansów sprowadza się do stwierdzenia, iż ustawa o VAT nie nakłada obowiązku posiadania opinii klasyfikacyjnej GUS odnośnie zakwalifikowania usługi do danej grupy PKWiU. Jednak podatnik, który ma wątpliwość w tym zakresie może wystąpić o wydanie takiej opinii do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi. Może też – jak wskazano w wyjaśnieniu – samodzielnie zidentyfikować świadczoną usługę korzystając z wyszukiwar-ki na stronie Głównego Urzędu Statystycznego pod adresem: <http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/>.

Aby przybliżyć podatnikom istotę problemu, w opublikowanych wyjaśnieniach posłużono się przykładami:

„Przykład 1

Podatnik w ramach przyjętego zlecenia na wybudowanie budynku wielokondygnacyjnego musi również przygotować teren pod budowę i dokonać m.in. wykopu pod fundamenty. Do wykonania tych prac podatnik wynajął koparkę, niemniej jednak z uwagi na fakt, że w swoich zasobach kadrowych ma pracownika z odpowiednimi uprawnieniami – zdecydował się na wynajęcie sprzętu bez operatora. (...)

Zgodnie z objaśnieniami w PKWiU w Sekcji F »Obiekty budowlane i roboty budowlane« dział ten nie zawiera usług w zakresie wynajmu sprzętu bez operatora; usługi takie są sklasyfikowane w PKWiU 77.32.10.0, tym samym – jako, że nie są one wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT – podlegają rozliczeniu na ogólnych zasadach.

Przykład 2

Podatnik przyjął zlecenie na wybudowanie mostu. W ramach wykonania tego zlecenia z uwagi na gabaryty elementów budowlanych podatnik podjął decyzję o konieczności przeprowadzenia torów do miejsca budowy. Do wykonania tych prac wynajął spychacz (celem przygotowania pasa pod montaż wypożyczonych torów dojazdowych oraz położenia torów) wraz z operatorem tego sprzętu (tory po wybudowaniu mostu zostaną zdemontowane). (...)

Zgodnie z objaśnieniami w PKWiU w Sekcji F »Obiekty budowlane i roboty budowlane« wynajem sprzętu z operatorem należy klasyfikować w zakresie tego działu w odpowiednich grupowaniach obejmujących roboty budowlane wykonywane z jego użyciem. Wynajem spychacza z obsługą mieści się w załączniku nr 14 pod pozycją 48: »Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych« (PKWiU 43.99.90.0), usługa ta będzie podlegała rygorom rozliczenia podatku VAT w ramach odwróconego obciążenia.»

Jedną z często świadczonych usług budowlanych jest dostawa towaru wraz z montażem. Sposób opodatkowania tej czynności będzie uzależniony od tego, który z elementów tj. dostawa towaru czy świadczenie usługi mają w danej transakcji charakter dominujący. Jeżeli elementem dominującym będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności będą miały jedynie charakter pomocniczy lub uboczny, wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów. Natomiast, w przypadku gdy istotą transakcji będą inne czynności to mimo, że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług.

Takie też stanowisko prezentują organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych, podkreślając że to strony w umowach cywilnoprawnych określają, jakie świadczenie jest przedmiotem sprzedaży.

Przykładem jest interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 marca 2017 r., nr 0461-ITPP3.4512.61.2017.1.APR dotycząca opodatkowania dostawy ślusarki aluminiowej wraz z jej montażem. W stanie faktycznym przedstawionym w interpretacji, spółka jest producentem ślusarki aluminiowej, którą montuje u klienta samodzielnie lub za pośrednictwem podwykonawców. Całość zamówienia wykazywana jest na fakturze łącznie w jednej pozycji i kalkulowana w jednej kwocie. Spółka sklasyfikowała tę usługę jako „Roboty instalacyjne stolarki budowlanej”.

Organ podatkowy stwierdził, że skoro z zawartej między spółką a zleceniodawcą umowy wynika, że przedmiotem sprzedaży jest usługa budowlana, a zatem celem całości świadczenia jest montaż, a nie sprzedaż towaru, to świadczenie takie nie powinno być dzielone. W takim przypadku dostawę wraz z montażem wyprodukowanej przez spółkę ślusarki aluminiowej należy traktować kompleksowo, kwalifikując charakter świadczenia jako wykonanie usługi. Ze względu na to, że spółka działała jako podwykonawca i wykonywała usługi sklasyfikowane w załączniku nr 14 do ustawy o VAT, to całość świadczenia powinna być objęta mechanizmem odwróconego obciążenia.

2. Definicja pojęcia „podwykonawca”

Podatnik świadczący usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT, zanim zastosuje wobec tych usług mechanizm odwróconego obciążenia ustalić powinien, czy świadczy te usługi jako podwykonawca. Ustawa o VAT nie definiuje tego pojęcia.

Ministerstwo Finansów w opublikowanej broszurze, wskazało m.in.: „(...) Inwestor, np. deweloper, zleca podatnikowi (głównemu wykonawcy) budowę nieruchomości. Wykonawca ten część prac wykonuje samodzielnie, część prac zleca kolejnym podatnikom (podwykonawcom). Jeden z podwykonawców zleca część prac kolejnemu podatnikowi, który z punktu widzenia mechanizmu odwróconego obciążenia również jest uznany za podwykonawcę. Każdy kolejny podatnik w takim szeregu zleceń również będzie uznany za podwykonawcę. (...)”

„(...) Fakt zgłoszenia, lub nie, inwestorowi powierzenia prac podwykonawcy, pozostaje bez wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu ustawy o VAT. Status podwykonawcy wynika bowiem bezpośrednio z zawartych pisemnych umów, a w przypadku ich braku – świadczą o tym statusie okoliczności i charakter wykonywanych usług. (...)”

W wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów zaprezentowano przykłady stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia do usług budowlanych, które przedstawiamy poniżej:

„Przykład 3

Podatnik A (podatnik VAT czynny) na podstawie umowy zawartej z inwestorem jest generalnym wykonawcą inwestycji budowy elektrowni węglowej. Elektrownia ta będzie wyposażona w nowoczesny system odzyskiwania energii ze spalin, co oprócz urządzeń do produkcji energii ze spalania węgla wymaga zainstalowania specjalnego urządzenia. Zadaniem generalnego wykonawcy jest budowa podstawowej części inwestycji związanej z produkcją energii ze spalnego surowca.

W tym zakresie korzysta on z usług podwykonawców – B i C (podatnicy VAT czynni), którzy wykonują wynikające z umowy z A określone usługi ogólnobudowlane.

Wykonanie prac związanych z instalacją specjalnego urządzenia do odzyskiwania energii ze spalin (wzniesienie odrębnego budynku i budowa instalacji łączącej go z urządzeniami do produkcji energii) zostało zlecone przez podatnika A podatnikowi D (podatnik VAT czynny). Prace budowlane i instalacyjne tego rodzaju wymagają bowiem specjalistycznego sprzętu i przede wszystkim doświadczenia, a tym właśnie dysponuje podatnik D.

Wiąże się to również z określonymi gwarancjami, których podatnik D udziela na wykonane przez siebie usługi.

Rozliczenie podatku VAT w takim scenariuszu gospodarczym będzie następujące:

- usługi świadczone przez B i C na rzecz A – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia → podatek VAT zostanie rozliczony przez A,
- usługi świadczone przez A na rzecz inwestora – przy zastosowaniu zasad ogólnych → podatek VAT zostanie rozliczony przez A, ponieważ działa on bezpośrednio na zlecenie inwestora,
- usługi świadczone przez D na rzecz A – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia → podatek VAT zostanie rozliczony przez A.

W związku z nagłymi problemami kadrowymi, przed jakimi stanął B, którego zadaniem było wykonanie fundamentu pod jeden z budynków elektrowni, zlecił on wykonanie tych prac podatnikowi D, który w tym okresie – oczekując na specjalistyczny sprzęt do montażu instalacji, był w stanie wykonać te proste prace.

W takiej sytuacji D stał się podwykonawcą B:

- podatek VAT od wykonanych przez D na rzecz B usług budowlanych powinien zostać rozliczony przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia → podatek VAT zostanie rozliczony przez B.

Zakładając natomiast osobny przypadek, że D działa na zlecenie A należy wówczas uznać, że D działa jako podwykonawca A. W takim przypadku ma zastosowanie odwrócone obciążenie i podatek rozliczy A.

Przykład 4

Podatnik A (podatnik VAT czynny) i podatnik B (podatnik VAT czynny) działają bezpośrednio na zlecenie właściciela budynku biurowego (podatnik VAT czynny). Przedmiotem zawartych umów jest remont lokali użytkowych, znajdujących się w budynku biurowym. Właściciel na podstawie zawartych umów z najemcami (najemcy są zobowiązani m.in. do ponoszenia kosztów remontów ich lokali ale do przeprowadzenia tych remontów na rzecz najemców jest zobowiązany właściciel), będących podatnikami VAT czynnymi, wystawia faktury dokumentujące świadczenie usług budowlanych (remontowych) w części dotyczących wynajmowanych lokali.

Rozliczenie podatku VAT w takim scenariuszu gospodarczym będzie następujące:

- usługi świadczone przez A na rzecz właściciela – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia → podatek VAT zostanie rozliczony przez właściciela,
- usługi świadczone przez B na rzecz właściciela – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia → podatek VAT zostanie rozliczony przez właściciela,
- usługi świadczone przez właściciela na rzecz najemców – przy zastosowaniu zasad ogólnych → podatek VAT zostanie rozliczony przez właściciela, ponieważ działa on w tej konkretnej sytuacji na rzecz najemców jako wykonawca usług.”

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka
Dodatek opracowała: Hanna Kończal
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca:

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKLAD 14 150



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.