Kiedy dostawa nieruchomości korzysta ze zwolnienia z VAT

Zbycie prawa własności budynku po rozliczeniu nakładów między dzierżawcą a wydzierżawiającym nie może być traktowane jako dokonane w ramach pierwszego zasiedlenia. Ma to swoje konsekwencje podatkowe

Dwaj przedsiębiorcy zawarli umowę dzierżawy zabudowanej nieruchomości, do której wydzierżawiającemu przysługuje prawo użytkowania wieczystego. Dzierżawa obejmowała również budynek położony na tej nieruchomości. Umowa przewidywała możliwość jego przebudowy, rozbudowy bądź modernizacji przez dzierżawcę. Dzierżawca już w pierwszym roku dzierżawy przebudował istniejący budynek. Ulepszony budynek został oddany do użytkowania w ostatnim miesiącu pierwszego roku obowiązywania umowy dzierżawy. Nakłady poniesione przez dzierżawcę przekroczyły 30 proc. wartości początkowej budynku. Po pięciu latach umowa dzierżawy wygasła, a wydzierżawiający podjął decyzję o rozliczeniu z dzierżawcą poniesionych przez niego nakładów. W dalszej perspektywie wydzierżawiający zamierza zbyć nieruchomość na rzecz byłego dzierżawcy. Czy to zbycie będzie zwolnione z VAT? – pyta czytelnik.

Coraz więcej podmiotów gospodarczych, często będących użytkownikami wieczystymi gruntu, miewa problemy z prawidłowym rozliczeniem podatku od towarów i usług w przypadku zbycia zabudowanej nieruchomości na rzecz byłego dzierżawcy, po uprzednim zwrocie (rozliczeniu) nakładów poniesionych przez dzierżawcę na przedmiotowej nieruchomości.

Istota problemu sprowadza się do prawidłowego ustalenia czy zbycie (które nastąpi już po rozliczeniu z dzierżawcą nakładów) przedmiotowej nieruchomości przez wydzierżawiającego na rzecz byłego dzierżawcy będzie korzystało ze zwolnienia z podatku od towarów i usług, czy też będzie opodatkowane. Istnieje bowiem ryzyko, że zbycie (dostawa) nieruchomości dokonane po tym, jak dzierżawca i wydzierżawiający rozliczą między sobą zwrot nakładów przekraczający 30 proc. wartości początkowej budynku, zostanie potraktowane przez organy podatkowe jako dokonane w ramach pierwszego zasiedlenia. Oznaczałoby to brak możliwości skorzystania ze zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Ulepszenie w kodeksie cywilnym

Analizę należy rozpocząć od art. 676 kodeksu cywilnego (dalej: kc), w myśl którego jeżeli najemca ulepszył rzecz najętą, wynajmujący w braku odmiennej umowy, może według swego wyboru albo zatrzymać ulepszenia za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu, albo żądać przywrócenia stanu poprzedniego. Z kolei zgodnie z art. 694 kc do dzierżawy stosuje się odpowiednio przepisy o najmie z zachowaniem przepisów dotyczących dzierżawy.

Dokonując ulepszeń w obcej nieruchomości dzierżawca nabywa roszczenie majątkowe do tych nakładów i w zamian za te nakłady może żądać wynagrodzenia (interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 31 sierpnia 2009 r., IPPP3-443-496/09-

2/JF). Nakłady poniesione przez dzierżawcę na dzierżawionej rzeczy powinny być traktowane jako świadczenie usługi przez dzierżawcę na rzecz wydzierżawiającego. Pogląd, że zwrot nakładów inwestycyjnych z tytułu wykonania przez najemcę prac adaptacyjnych i modernizacyjnych w wynajętym lokalu jest wynagrodzeniem za usługę podlegającą VAT zaprezentował m.in. NSA w wyroku z 16 marca 2010 r. (I FSK 161/09), a także Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 11 stycznia 2011 r. (ILPP1/443-1110/10-3/BD) oraz Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 11 stycznia 2011 r. (IBPP1/443-947/10/AZb).

Ważna definicja

Kluczowa dla rozstrzygnięcia o możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku od towarów i usług jest definicja pierwszego zasiedlenia zamieszczona w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 proc. Wartości początkowej.

Szczególny nacisk należy położyć na zwrot „oddanie do użytkowania", który nie został zdefiniowany na gruncie przepisów prawa podatkowego. Literalnie przez zwrot „oddanie do użytkowania" można rozumieć objęcie faktycznego władztwa nad budynkami, budowlami lub ich częściami, możliwość dysponowania nimi, używania ich jak właściciel. Przedmiotowa nieruchomość nie musi być jednak faktycznie zamieszkana, lecz powinna być przejęta przez nabywcę do użytkowania. Wydanie przedmiotowego obiektu nabywcy powinno nastąpić w ramach wykonania przez sprzedającego czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Z kolei przez pojęcie „użytkownik budynku", o którym również jest mowa w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, należy rozumieć najemcę, dzierżawcę bądź osobę, której użyczono daną nieruchomość.

Ponadto, warto zauważyć, że art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT nie różnicuje wydatków na ulepszenie na wydatki poniesione przez dzierżawcę oraz na wydatki poniesione przez właściciela (zwrot nakładów na rzecz dzierżawcy). Różnicowanie wydatków doprowadziłoby do naruszenia zasady *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* („tam, gdzie ustawa nie rozróżnia, nie naszą jest rzeczą wprowadzać rozróżnienie").

Istotą jest oddanie do użytkowania

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że właścicielem przebudowanego budynku pozostanie wydzierżawiający. Dzierżawca zakończył ulepszanie budynku w pierwszym roku dzierżawy, a ulepszony budynek został oddany do użytkowania w ostatnim miesiącu pierwszego roku dzierżawy. Tak więc, w zaistniałym stanie faktycznym, pierwsze zasiedlenie powinno mieć miejsce, kiedy przebudowany budynek został oddany do użytkowania.

W doktrynie prawa podatkowego wyraźnie się wskazuje, że istotą pierwszego zasiedlenia jest oddanie do użytkowania, które następuje w wykonaniu czynności podlegających

opodatkowaniu. Skoro istotą pierwszego zasiedlenia jest oddanie do użytkowania, to wydaje się, że nie można uznać momentu zwrotu nakładów przekraczających 30 proc. Początkowej wartości budynku przez wydzierżawiającego na rzecz dzierżawcy za oddanie budynku do użytkowania. Co za tym idzie, nie można uznać momentu zwrotu nakładów za pierwsze zasiedlenie.

Zwolnione także użytkowanie wieczyste

Mając to na uwadze, a w szczególności treść art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, należy stwierdzić, że w analizowanej sytuacji, która została opisana w pytaniu, zbycie nieruchomości wraz z ulepszonym budynkiem powinno korzystać ze zwolnienia z podatku od towarów i usług. Po pierwsze, takie zbycie nie powinno być traktowane jako dostawa budynku w ramach pierwszego zasiedlenia, ponieważ po ulepszeniu przez dzierżawcę budynków (o ponad 30 proc.) pierwsze zasiedlenie może mieć miejsce w dniu oddania budynku do użytkowania, a nie w momencie rozliczenia nakładów między dzierżawcą a wydzierżawiającym. Po drugie, skoro pierwsze zasiedlenie miałoby miejsce w dniu oddania do użytkowania budynków, wówczas w analizowanym stanie faktycznym dwuletni okres, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. b) ustawy o VAT, minął z końcem trzeciego roku dzierżawy, a zatem zbycie prawa własności budynku po tym terminie nie może być traktowane jako dokonane w ramach pierwszego zasiedlenia.

W rezultacie, zbycie prawa własności budynku po rozliczeniu nakładów między dzierżawcą a wydzierżawiającym nie powinno być traktowane jako dokonane w ramach pierwszego zasiedlenia i powinno korzystać ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Ponieważ zaś przy zbyciu prawa wieczystego użytkowania gruntu stawka podatku lub zwolnienie z VAT są zależne od stawki podatku lub zwolnienia z VAT dostawy budynku na danym gruncie wzniesionego, to zwolnienie z podatku od towarów i usług powinno objąć także prawo wieczystego użytkowania gruntu.

Co mówi przepis

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwolniona od podatku od towarów i usług jest dostawa 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.

Pierwsze zasiedlenie to 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 proc. wartości początkowej (art. 2 pkt 14 ustawy o VAT).

Autor: Tomasz Kotoliński, prawnik, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy