

KIEDY SPRZEDAŻ BUDYNKÓW JEST ZWOLNIONA Z PODATKU VAT?



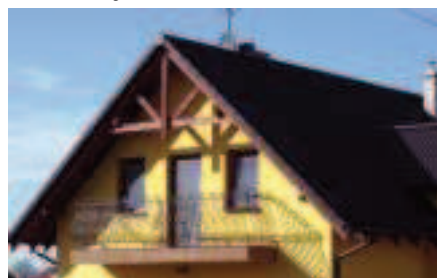
Elżbieta Ochocka
 Doradca Podatkowy
 Dalc i Ochocki – Doradcy Sp. z o.o.

W artykule postaram się przybliżyć kwestie związane z podatkiem VAT dla dostaw budynków, budowli lub ich części dokonywanych przez przedsiębiorców i komorników sądowych.

1. Wprowadzenie

Rzeczoznawcy majątkowi, dokonujący wyceny nieruchomości, na zlecenie przedsiębiorców lub komorników sądowych, często otrzymują zapytania, czy będące przedmiotem wyceny nieruchomości (budynki, budowle lub ich części) powinny być w razie ich sprzedaży opodatkowane podatkiem VAT. Oczywiście, rzeczoznawcy majątkowi nie są zobowiązani do dokonywania tego rodzaju analizy podatkowej, jednakże kompletując na potrzeby wyceny dokumentację danej nieruchomości, mogą pośrednio pomóc zleceniodawcy w ocenie zebranego materiału pod kątem podatkowym. Mając na uwadze powyższe, postaram się w sposób możliwie przejrzysty wyjaśnić Państwu niełatwą problematykę związaną z dostawą budynków, budowli i ich części na gruncie regulacji zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług, zwanej dalej ustawą o ptu.

W świetle obowiązujących aktualnie przepisów, mamy do czynienia w zasadzie z dwoma zwolnieniami dotyczącymi dostawy budynków, budowli lub ich części.



2. Ogólne zwolnienie z VAT (pierwsze zasiedlenie)

Zgodnie z art.43 ust.1 pkt.10 ustawy o ptu generalnemu zwolnieniu od podatku VAT podlega dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem sytuacji, gdy:

1. dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim
2. pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Innymi słowy, każda dostawa budynków, budowli lub ich części, **dokonywana po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia**, podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług. Z punktu widzenia zastosowania powyższych przepisów fundamentalne znaczenie ma wyjaśnienie **pojęcia pierwszego zasiedlenia** (definicja art.2 pkt. 14 ustawy o ptu). Zgodnie z tym przepisem, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć oddanie do użytkowania budynków, budowli i ich części w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej tych obiektów.

Przykład 1

Deweloper buduje i sprzedaje mieszkania osobom będącymi pierwszymi nabywcami (i jednocześnie ich pierwszymi użytkownikami) – ewidentnie mamy do czynienia z pierwszym zasiedleniem. Sprzedaż tych lokali mieszkalnych jest opodatkowana podatkiem VAT.

Przykład 2

Firma handlowa wybudowała budynek – sklep, który wykorzystuje na potrzeby prowadzonej opodatkowanej działalności gospodarczej. Nie ulega wątpliwości, że jest pierwszym użytkownikiem tego budynku, ale oddanie budynku do użytkowania nie zostało dokonane w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. A zatem, do pierwszego zasiedlenia nie doszło i przy sprzedaży tego budynku, bez względu na czas jego wykorzystywania na cele prowadzonej działalności gospodarczej będzie musiała naliczyć podatek VAT.

Przykład 3

Deweloper wybudował lokal użytkowy z przeznaczeniem pod wynajem. Po 18 miesiącach zdecydował się na sprzedaż tego lokalu dotychczasowemu najemcy. Ponieważ, pomiędzy pierwszym zasiedleniem (oddaniem do użytkowania – w wykonaniu czynności polegających na opodatkowanym wynajmie) a dostawą tego lokalu upłynął okres krótszy niż 2 lata, sprzedaż ta będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

Przykład 4

Przedsiębiorca wybudował dwukondygnacyjny budynek biurowy. Część parterową przeznaczył na prowadzenie własnej opodatkowanej działalności gospodarczej, natomiast lokale na pierwszej i drugiej kondygnacji wynajął innym firmom na cele biurowe. Po trzech latach zdecydował się na sprzedaż całego budynku. Sprzedaż części budynku, która była przedmiotem wynajmu będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania (oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu trwało dłużej niż 2 lata), Natomiast dostawa tej części, którą używał na potrzeby własnej działalności gospodarczej będzie opodatkowana, ponieważ nie nastąpiła w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu (używanie na potrzeby prowadzonej działalności nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu).

3. Zwolnienie z opodatkowania w związku z brakiem prawa do odliczenia podatku naliczonego

Ustawodawca, w art. 43 ust.1 pkt.10a ustawy o ptu wprowadza wyjątek od opisanej powyżej ogólnej zasady opodatkowania dostawy budynków i budowli lub ich części. Zgodnie z tym przepisem, dostawa tych budynków dokonywana przed lub w ramach pierwszego zasiedlenia albo w ciągu 2 lat od pierwszego zasiedlenia będzie podlegała zwolnieniu z podatku VAT, jeżeli:

1. w stosunku do budynków, budowli lub ich części, które są przedmiotem dostawy, nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia podatku naliczonego
2. dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, a jeżeli je ponosił, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Wyżej opisane zwolnienie może być stosowane w sytuacji, gdy dostawa dokonywana jest w okresie 2 lat od pierwszego zasiedlenia, jak również w ramach pierwszego zasiedlenia. Zwolnienie to ma zastosowanie w następujących przypadkach:

- a) gdy dokonujący dostawy nieruchomości (budynku, budowli lub ich części) wykorzystywał ją do wykonywania czynności zwolnionych z podatku VAT lub nie podlegających opodatkowaniu
- b) gdy dokonujący dostawy nieruchomości (budynku, budowli lub ich części) nabył przedmiotowe objekty od podmiotu niebędącego podatnikiem VAT lub od podatnika VAT w ramach czynności przedmiotowo zwolnionych z podatku i poniósł nakłady inwestycyjne od których odliczył podatek VAT, niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Przykład 1

Szkoła nabyła w roku 2009 budynek, w którym prowadzi działalność gospodarczą polegającą na nauczaniu języków obcych, i otrzymała z tego tytułu fakturę VAT z wykazaną stawką podatku 22%. W 2011r. zamierza sprzedać przedmiotowy budynek. Ponieważ od 2009r. świadczone przez szkołę usługi były zwolnione z podatku VAT (do końca 2010r. na podstawie załącznika nr 4 ustawy o ptu), przy nabyciu nie przysługiwało jej prawo do odliczenia podatku naliczonego, o czym stanowi art.86 ust.1 ustawy o ptu. W związku z powyższym dostawa przedmiotowej nieruchomości korzysta ze zwolnienia z podatku VAT.

Przykład 2

Kancelaria adwokacka w roku 2008 nabyła od osoby fizycznej niebędącej podatnikiem VAT budynek o wartości 1 000 000 PLN, w którym prowadzi działalność prawniczą. Nie odliczyła podatku VAT, ponieważ sprzedaż ta nie była dokumentowana fakturą VAT. Kancelaria zaadaptowała budynek na cele prowadzonej działalności ponosząc nakłady w kwocie 200 000 PLN i odliczyła z tego tytułu podatek VAT. W roku

2011 zamierza sprzedać ten budynek. Przedmiotowa transakcja będzie zwolniona z podatku VAT, ponieważ kancelarii przy jej nabyciu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego (zakup od osoby fizycznej nie będącej podatnikiem VAT) oraz nakłady, od których odliczyła podatek VAT stanowią poniżej 30 % wartości początkowej budynku (w naszym przykładzie wynoszą 20 %).

Zwolnienie opisane w przykładzie 2 nie będzie miało zastosowania, jeżeli podatnik dokonujący dostawy budynku poniósłby wydatki na jego ulepszenie i przekroczyłyby one 30 % wartości początkowej tego obiektu i w stosunku do tych wydatków miał prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Jednakże, jeżeli podatnik ulepszone o wartość ponad 30 % budynki będzie wykorzystywał do wykonywania czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat, będzie mógł sprzedać je stosując zwolnienie z podatku VAT. W tym przypadku zastosowanie znajdzie art. 43 ust.7a ustawy o ptu.

Należy ponadto mieć na uwadze, że w sytuacji gdy przedmiotem dostawy jest budynek wraz z gruntem, na którym budynek ten się znajduje, grunt przejmuje stawkę budynku. Wynika to z art. 29 ust. 5 ustawy o ptu, który stanowi, że z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Zatem, w przypadku dostawy budynku zwolnionego z VAT wraz z gruntem zwolnienie z VAT dotyczy zarówno budynku jak i gruntu. Natomiast w przypadku dostawy budynku opodatkowanego podatkiem VAT, grunt niejako dziedziczy stawkę podatku.

Zdaję sobie sprawę, że nie sposób ująć w jednym artykule wszystkich zdarzeń związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT dostawy budynków, budowli lub ich części. Mam nadzieję, że zapoznanie się z opisanymi powyżej podstawowymi zasadami stosowania zwolnień z opodatkowania podatkiem VAT dostawy przedmiotowych obiektów, ułatwią Państwu współpracę z przedsiębiorcami i komornikami sądowymi.

