

# OPODATKOWANIE DOSTAW BUDYNKÓW, BUDOWLI LUB ICH CZĘŚCI PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG W ŚWIETLE WYROKU TSUE Z DNIA 16 LISTOPADA 2017 R. W SPRAWIE C-308/16 KOZUBA PREMIUM SELECTION SP. Z O.O. PRZECIWKO DYREKTOROWI IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE



**Wiktor Podsiadło**  
Prawnik

## Streszczenie

Artykuł stanowi omówienie skutków orzeczenia TSUE w sprawie C-380/16 dla dalszego stosowania zwolnień dostaw nieruchomości z VAT. Z analizy wyroku wynika, że krajowa definicja pierwszego zasiedlenia jest niezgodna z przepisami wspólnotowymi i w związku z tym wymaga nowelizacji.

## Słowa kluczowe

pierwsze zasiedlenie, przebudowa, dostawa budynków i budowli, podatek od towarów i usług

## 1. Wstęp

O podatkowanie podatkiem od towarów i usług (dalej: „VAT” lub „podatek”) dostaw budynków, budowli lub ich części (w dalszej części niniejszego artykułu budynki, budowle lub ich części będą określane zbiorczo jako: „obiekty”, „budynki” lub „nieruchomości”) należy do jednej z bardziej skomplikowanych materii na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług [Dz.U. z 2017r. poz. 1221 t.j., dalej: „ustawa o VAT”]. Polski ustawodawca – w ślad za prawodawcą unijnym – przewidział bowiem system zwolnień przedmiotowych dla wskazanych wyżej operacji gospodarczych.

Nieprawidłowa kwalifikacja zbycia obiektu może powodować daleko idące skutki podatkowe nie tylko dla jego sprzedawcy (powstanie zaległości podatkowej z tytułu braku zapłaty VAT wynikającego z dokonanej sprzedaży). Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości według stawki podstawowej VAT (obecnie 23%) w sytuacji, gdy transakcja spełniała przesłanki dla zwolnienia z podatku, będzie powodować istotne konsekwencje także dla nabywcy, który

będzie chciał zrealizować prawo do odliczenia podatku naliczonego (zapłaconego w cenie zakupu nieruchomości). Należy mieć bowiem na względzie, że zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT, odliczenie podatku naliczonego nie jest możliwe na podstawie faktury dokumentującej transakcję zwolnioną z podatku.

Powyższe w praktyce oznacza, że zasadniczo każda sprzedaż nieruchomości powinna zostać poprzedzona skrupulatną analizą jej stanu prawnego i faktycznego, a w rezultacie ustaleniem zasad rozliczenia transakcji na gruncie VAT. W tym miejscu należy zauważyć, że niezwykle istotnym rozstrzygnięciem z perspektywy opodatkowania sprzedaży nieruchomości VAT jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE” lub „sąd unijny”) z dnia 16 listopada 2017r. w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej

w Warszawie (dalej okreśłany również jako: „wyrok C-308/16”) [Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. C-308/16, 2017]. Celem niniejszego artykułu będzie omówienie regulacji krajowych oraz wspólnotowych, które były przedmiotem orzekania TSUE, a także wpływu wyroku C-308/16 na dalszą praktykę stosowania zwolnień dla sprzedaży nieruchomości po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia.

Mając na względzie, że przedmiotem rozważań w ramach artykułu będą obowiązujące przepisy prawa, analiza zostanie przeprowadzona przede wszystkim z wykorzystaniem metod logiczno-językowych<sup>1</sup>, charakterystycznych dla nauk dogmatycznoprawnych [Jabłońska-Bonca 1996]. W związku z tym zastosowanie pozostałych podstawowych metod analizy prawa, takich jak metoda socjologiczna<sup>2</sup> oraz psychologiczna<sup>3</sup> [Morawski 2009], co do zasady będzie miało ograniczony charakter.

<sup>1</sup> Metody logiczno-językowe „(...) polegają na wykorzystaniu do analizy prawa metod, technik i aparatu pojęciowego szeroko rozumianych nauk o języku, logiki oraz osiągnięć metodologii nauk” [Morawski 2009].

<sup>2</sup> Metoda socjologiczna odwołuje się przede wszystkim do metod socjologii empirycznej [Morawski 2009].

<sup>3</sup> Jak wskazuje się w literaturze, metoda psychologiczna może odgrywać istotną rolę na przykład w zakresie ustalenia poczytalności sprawcy w kontekście jego odpowiedzialności karnej lub w procesie resocjalizacji osób skazanych za popełnienie przestępstwa [Morawski 2009].

## 2. Pierwsze zasiedlenie i zwolnienie z VAT – brzmienie przepisów wspólnotowych oraz regulacji zawartych w ustawie o VAT

### 2.1. Przepisy prawa wspólnotowego

Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz.U.UE.L.2006.347.1 z dnia 11 grudnia 2006r. ze zm.; dalej: „Dyrektywa”], państwa członkowskie zwalniają z podatku m.in. dostawę budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) teŝe Dyrektywy.

Z kolei w świetle wskazanego wyŝej art. 12 ust. 1 lit. a) Dyrektywy, państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy, w szczególności gdy dokonuje dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

Jednocześnie zgodnie z art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy, państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie „gruntu związanego z budynkiem”. Z kolei w świetle art. 12 ust. 2 akapit trzeci owej Dyrektywy, państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niŝ kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub teŝ okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem ŝe okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.



### 2.2. Przepisy ustawy o VAT

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwalnia się z 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 niŝ 2 lata<sup>4</sup>.

Jednocześnie należy wskazać, iŝ w art. 43 ust. 10 ustawy o VAT ustawodawca przewidział możliwość rezygnacji ze wskazanego wyŝej zwolnienia (i w konsekwencji wyboru opodatkowania), pod warunkiem ŝe dokonujący dostawy i nabywca nieruchomości:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, ŝe wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części<sup>5</sup>.

Mając na względzie powyŝszy przepis należy stwierdzić, ŝe kluczową kwestią z punktu widzenia zastosowania analizowanego zwolnienia jest interpretacja pojęcia „pierwszego zasiedlenia”. Definicja tego terminu znajduje się w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. W jego świetle, przez pierwsze zasiedlenie 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, jeŝeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej (dalej określane jako: „kwalifikowane ulepszenie”).

Na gruncie powyŝszej definicji, aby doszło do pierwszego zasiedlenia budynku (po jego wybudowaniu lub kwalifikowanym ulepszeniu), powinien on zostać oddany do użytkowania

w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. To oznacza, ŝe ustawowa definicja istotnie odbiega od potocznego znaczenia pojęcia „pierwszego zasiedlenia”, które zasadniczo powinno oznaczać fizyczne zajęcie, faktyczne rozpoczęcie użytkowania konkretnego obiektu. Co więcej, przyjęta przez polskiego ustawodawcę definicja może budzić istotne wątpliwości z punktu widzenia zgodności krajowych regulacji z przepisami Dyrektywy, która w żadnym wypadku nie stanowi, iŝ warunkiem pierwszego zasiedlenia jest rozpoczęcie użytkowania budynku w następstwie czynności podlegającej opodatkowaniu.

## 3. Krajowa praktyka w zakresie stosowania zwolnienia z VAT dla sprzedaży nieruchomości

### 3.1. Literalna interpretacja pojęcia pierwszego zasiedlenia

Początkowo organy podatkowe i sądy administracyjne zasadniczo zgodnie uznawały, ŝe aby doszło do pierwszego zasiedlenia obiektu po jego wybudowaniu lub kwalifikowanym ulepszeniu, powinien on zostać oddany do użytkowania w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu tj. odpłatnej dostawy towarów (na przykład sprzedaży) lub odpłatnego świadczenia usług (najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego itp.) [Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPP1/443–1191/12/BJ, 2012; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP1/443–1032/12–4/PR, 2013; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP3/443–236/14–2/KB, 2014; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, sygn. III SA/Gl 2098/10, 2011; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, sygn. I SA/Lu 539/12, 2012]. Tym samym w przypadku wybudowania lub kwalifikowanego ulepszenia budynku przez podatnika i wykorzystywania go dla potrzeb własnych, nie można było twierdzić, iŝ doszło do jego pierwszego zasiedlenia, albowiem rozpoczęcie użytkowania nie nastąpiło w drodze czynności podlegającej opodatkowaniu. Praktyczne konsekwencje zastosowania tego typu interpretacji zostaną zilustrowane przykładem.

<sup>4</sup> Na marginesie należy zauwaŝyć, ŝe nie jest to jedynie zwolnienie dla dostaw nieruchomości, jakie zostało przewidziane w ustawie o VAT. Drugie z nich znajduje się w art. 43 ust. 1 pkt 10a tej ustawy, niemniej nie będzie ono przedmiotem analizy w ramach niniejszego artykułu.

<sup>5</sup> Oświadczenie powinno zawierać również: 1) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy; 2) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części; 3) adres budynku, budowli lub ich części.



### Przykład 1

Podatnik nabył budynek 1 stycznia 2012r. od innego podatnika VAT i począwszy od tej daty wykorzystywał go dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej (na przykład jako biuro lub halę produkcyjną). Następnie 1 czerwca 2012r. dokonał ulepszeń przekraczających 30% wartości początkowej budynku i nadal kontynuował jego wykorzystywanie do prowadzonej działalności. 1 stycznia 2015r. budynek został sprzedany. W takiej sytuacji, nabycie budynku 1 stycznia 2012r. i rozpoczęcie jego użytkowania oznaczało, iż w tym momencie nastąpiło pierwsze zasiedlenie nieruchomości. Niemniej jednak, mając na uwadze, że po kwalifikowanym ulepszeniu budynek nie był przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu, sprzedaż z 1 stycznia 2015r. także była zrealizowana w ramach pierwszego zasiedlenia. To z kolei oznacza, że nie mogła ona korzystać ze zwolnienia opisanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

### 3.2. Krajowa definicja pierwszego zasiedlenia niezgodna z prawem unijnym?

Uzależnienie przez polskiego ustawodawcę zaistnienia pierwszego zasiedlenia od oddania nieruchomości do użytkowania w drodze czynności podlegającej opodatkowaniu było kwestionowane przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego jako sprzeczne z przepisami Dyrektywy. Zwolennicy tezy o niezgodności polskiej definicji pierwszego zasiedlenia z prawem unijnym wskazywali m.in. że Dyrektywa, choć posługuje się tym terminem, to go nie definiuje. Z tego też względu pierwsze zasiedlenie powinno być rozumiane w sposób potoczny, jako faktyczne rozpoczęcie korzystania z danego obiektu, niezależnie od tego, czy był on uprzednio przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu [Lewandowski, Fałkowski 2012; Pokrop, Majerowski 2012; Siennicki 2015]. Gwoli ścisłości należy zasygnalizować, iż nie był to powszechny pogląd, albowiem niektórzy autorzy twierdzili, że polskie regulacje nie naruszają przepisów Dyrektywy [Jakubiak vel Wojtczak, Pięta–Mintus 2011] lub nie przesądzały definitywnie tej kwestii [Bartosiewicz 2015].

Przełomowe stanowisko w zakresie interpretacji pojęcia pierwszego zasiedlenia zajął Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) w wyroku z dnia 14 maja 2015r. sygn. I FSK 382/14 [Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, sygn. I FSK 382/14, 2015]. Wskazane wyżej orzeczenie dotyczyło przypadku, gdzie podatnik wybudował budynek, a następnie część obiektu oddał do korzystania podmiotom trzecim na podstawie umowy najmu, natomiast część wykorzystywał dla potrzeb własnej działalności. Zarówno organ podatkowy, jak i sąd pierwszej instancji uznały, że w przypadku części budynku wykorzystywanej wyłącznie na własne potrzeby podatnika nie doszło do pierwszego zasiedlenia, ponieważ oddanie budynku do użytkowania nie miało miejsca w drodze czynności podlegającej opodatkowaniu. Z tego też względu planowana przez podatnika sprzedaż nie mogła korzystać ze zwolnienia opisanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, gdyż odbywała się w ramach pierwszego zasiedlenia.

Powyższe rozstrzygnięcie zakwestionował NSA. Odnosząc się do regulacji unijnych sąd stwierdził, że definicja pierwszego zasiedlenia zawarta w Dyrektywie ma charakter autonomiczny. Z tego też względu nie było konieczne jej definiowanie w ustawie o VAT, poza przypadkami wskazanymi w treści art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy tj. przebudowy budynku. Zdaniem sądu z powyższego wynika, że polski ustawodawca nie miał uprawnienia do precyzowania warunków zastosowania kryterium pierwszego zasiedlenia w odniesieniu do sytuacji zaistniałych po wybudowaniu budynku. W opinii NSA wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa Dyrektywy wskazuje, że pojęcie pierwszego zasiedlenia należy rozumieć szeroko jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”. W związku z powyższym sąd doszedł do wniosku, że w procesie wykładni art. 2 pkt 14 lit. a ustawy o VAT, powinien zostać pominięty warunek, zgodnie z którym nieruchomość powinna zostać oddana do użytkowania w drodze czynności podlegającej opodatkowaniu.

Należy mieć jednocześnie na względzie, że wskazany wyżej wyrok odnosił się do przypadku rozpoczęcia użytkowania budynku na potrzeby własne po jego wybudowaniu. Natomiast nie rozstrzygnął on problemu czy rozpoczęcie użytkowania budynku na potrzeby własne podatnika po jego kwalifikowanym ulepszeniu także powinno być tożsame z pierwszym zasiedleniem.

### 3.3. Częściowa zmiana krajowej praktyki

Pod wpływem wyroku NSA ukształtowała się (choć nie od razu) względnie stabilna linia interpretacyjna organów podatkowych w zakresie rozumienia pojęcia „pierwszego zasiedlenia”. Zasadniczo od tamtego momentu uznawały one, że w przypadku wybudowania budynku przez podatnika i wykorzystywania go na własne potrzeby dochodzi do jego pierwszego zasiedlenia, zaś po upływie 2 lat od tego momentu ewentualna sprzedaż może korzystać ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. [Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0461–ITP–P3.4512.125.2017.1.MZ, 2017; Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0114–KDIP4.4012.18.2017.1.KR, 2017].

Organy podatkowe nadal jednak stały na stanowisku, że w przypadku kwalifikowanego ulepszenia, warunkiem niezbędnym dla zaistnienia pierwszego zasiedlenia jest oddanie budynku do użytkowania w drodze czynności podlegającej opodatkowaniu. Tym samym – w opinii organów podatkowych – wykorzystywanie ulepszonego budynku do własnych potrzeb podatnika nie było równoznaczne z jego pierwszym zasiedleniem [Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. 2461–IBPP1.-4512.600.2016.2.LSz, 2016; Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0112–KDIL2–1.4012.152.2017.2.AP, 2017].



## 4. Pytanie prejudycjalne i wyrok TSUE w sprawie C-308/16

Jak zauważono powyżej, mimo wyroku NSA z dnia 14 maja 2015r. pojęcie pierwszego zasiedlenia nadal budziło wątpliwości w sytuacji, gdy podatnik dokonał kwalifikowanego ulepszenia budynku, a następnie wykorzystywał go dla potrzeb własnych. Można przypuszczać, że to m.in. z tego powodu NSA zwrócił się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym w sprawie zgodności polskich przepisów z Dyrektywą [Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, sygn. I FSK 1573/14, 2016].

### 4.1. Stan faktyczny sprawy i pytanie prejudycjalne NSA

Pytanie prejudycjalne zostało sformułowane w odniesieniu do przypadku, gdzie podatnik dokonał kwalifikowanego ulepszenia nabytej nieruchomości (nakłady inwestycyjne o wartości ok. 55% wartości początkowej budynku, ustalonej na dzień jego wprowadzenia do ewidencji środków trwałych). Podatnik wykorzystywał ulepszony budynek dla potrzeb własnych, a następnie sprzedał on wskazaną wyżej nieruchomość nie regulując przy tym VAT. Zdaniem organów podatkowych (jak również sądu pierwszej instancji), biorąc pod uwagę, że po kwalifikowanym ulepszeniu budynek był wykorzystywany jedynie dla własnych potrzeb podatnika, to nie doszło do jego pierwszego zasiedlenia – rozpoczęcie użytkowania po kwalifikowanym ulepszeniu nie nastąpiło bowiem w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. Tym samym dopiero jego sprzedaż miała miejsce w ramach pierwszego zasiedlenia. W konsekwencji transakcja nie mogła korzystać ze zwolnienia opisanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Rozpatrując niniejszą sprawę NSA powziął wątpliwość co do zgodności krajowej regulacji z przepisami Dyrektywy. Sąd w pierwszej kolejności zauważył, że Dyrektywa, choć posługuje się terminem „pierwsze zasiedlenie”, to nie definiuje go. Sąd podniósł również, że art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy przewiduje możliwość określenia przez państwo członkowskie szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia jedynie w odniesieniu do

przebudowy budynków. W związku z powyższym zdaniem sądu wątpliwości co do zgodności polskich przepisów z Dyrektywą może budzić warunek, zgodnie z którym oddanie nieruchomości do użytkowania powinno nastąpić w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. Dodatkowo – w odniesieniu do zasad kalkulacji 30% wartości początkowej nieruchomości – sąd zwrócił również uwagę, że obecna regulacja nie precyzuje, od którego momentu należy liczyć kwotę wydatków stanowiących co najmniej 30% wartości początkowej budynku i w jakiej perspektywie czasu, aby uznać je za pierwsze zasiedlenie.

### 4.2. Wyrok TSUE

W swoim rozstrzygnięciu, TSUE skupił się zasadniczo na dwóch zagadnieniach. Po pierwsze, odniósł się on do występującego w ustawie o VAT warunku, zgodnie z którym dla zaistnienia pierwszego zasiedlenia nieruchomości rozpoczęcie jej użytkowania powinno być następstwem czynności podlegającej opodatkowaniu. Po drugie zaś, przedmiotem analizy TSUE była także kwestia zgodności kryterium ilościowego ulepszenia (minimum 30% wartości początkowej) z występującym na gruncie Dyrektywy pojęciem „przebudowy”.

Co istotne, zanim TSUE rozstrzygnął wskazane wyżej kwestie, przybliżył on cele, z powodu których w Dyrektywie przewidziano zwolnienia dla dostaw budynków. Wskazał mianowicie, że art. 135 ust. 1 lit. j) w zw. art. 12 ust. 1 lit. a Dyrektywy w istocie dokonują rozróżnienia między nowymi i starymi budynkami, przy czym sprzedaż starych budynków nie jest co do zasady objęta VAT. Jak wyjaśnił TSUE, *ratio legis* powyższych przepisów wynika zasadniczo z braku wartości dodanej przy sprzedaży starych nieruchomości. Zdaniem TSUE sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz konsumenta końcowego, stanowiącej zakończenie procesu produkcji, nie prowadzi do powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym co do zasady powinna być zwolniona z podatku. Ponadto w opinii sądu unijnego również art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy stanowi potwierdzenie, że to wartość dodana przesądza o opodatkowaniu VAT dostawy budynku, gdyż przepis ten upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium „pierwszego zasiedlenia” do

przebudowy budynków. W ten sposób Dyrektywa stwarza możliwość opodatkowania dostaw budynków, które zostały poddane przebudowie, gdyż takie działanie nadaje danemu budynkowi wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie.

Następnie w odniesieniu do występującego na gruncie ustawy o VAT warunku, zgodnie z którym dla zaistnienia pierwszego zasiedlenia rozpoczęcie użytkowania budynku powinno być następstwem czynności podlegającej opodatkowaniu sąd unijny wskazał, że pojęcie „pierwszego zasiedlenia”, choć jest zawarte w art. 12 ust. 1 lit. a) Dyrektywy, to nie jest ono w niej zdefiniowane. Zauważył także, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE, treści przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, należy nadawać autonomiczną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania. Sąd unijny argumentował, że choć art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków, to w żadnym wypadku nie oznacza to, że państwa członkowskie mogą zmieniać znaczenie pojęcia „pierwszego zasiedlenia” w przepisach krajowych. W konsekwencji TSUE stanął na stanowisku, że uregulowania Dyrektywy sprzeciwiają się polskim przepisom, które uzależniają zwolnienie z podatku sprzedaży budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków powinno być następstwem czynności podlegającej opodatkowaniu.

Natomiast w odniesieniu do art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy, który upoważnia państwa członkowskie do określenia szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków, TSUE zauważył, że wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę progu procentowego wartości ulepszeń budynku (minimum 30% wartości początkowej) stanowi wyraz skorzystania z tej możliwości. Jednocześnie sąd unijny wskazał, że – podobnie jak w przypadku pierwszego zasiedlenia – Dyrektywa nie definiuje pojęcia „przebudowy”. W związku z tym TSUE podniósł, że jakkolwiek termin ten nie jest jednoznaczny (co potwierdzają różne wersje językowe tekstu Dyrektywy), to jednak wynika z niego, że dla spełnienia definicji



przebudowy budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia. Mając powyższe na względzie sąd unijny doszedł do wniosku, że przepisy Dyrektywy nie sprzeciwiają się temu, aby przepisy krajowe uzależniały zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile pojęcie to będzie interpretowane tak samo jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy, tj. w ten sposób, że „budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia.”

## 5. Ocena wyroku i jego wpływ na krajową praktykę

### 5.1. Pierwsze zasiedlenie niezależne od dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu

Wyrok TSUE bezspornie potwierdza, iż uzależnienie zaistnienia pierwszego zasiedlenia od rozpoczęcia użytkowania budynku „w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu” – zarówno po jego wybudowaniu jak i kwalifikowanym ulepszeniu – narusza przepisy prawa wspólnotowego. W związku z tym w przypadku wybudowania lub kwalifikowanego ulepszenia budynku i wykorzystywania go przez podatnika dla potrzeb własnej działalności, ewentualna sprzedaż nieruchomości po upływie dwóch lat od rozpoczęcia jej użytkowania powinna korzystać ze zwolnienia z VAT.

Zarówno teza jak i zaprezentowane przez TSUE wnioski zasługują na aprobatę. Za wskazanym powyżej rozstrzygnięciem przemawia jeszcze jeden, w mojej ocenie niedostatecznie wyeksponowany przez TSUE argument. Nawołuje on do jednego z pryncypiów systemu podatku od wartości dodanej obowiązującego w ramach Unii Europejskiej, a mianowicie zasady neutralności<sup>6</sup>. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, „zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były

traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT”, zaś „W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne (...), należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta” [Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. C–259/10 i C–260/10, 2011; Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. C–384/01, 2003; Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. C–219/13, 2014; Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. C–499/16, 2017].

Mając powyższe na względzie należy zauważyć, że wprowadzenie wymogu oddania do użytkowania wybudowanego lub ulepszonego budynku w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu może powodować odmienne opodatkowanie w istocie tożsamych towarów. Wydaje się bowiem, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta czynniki istotne dla oceny porównywalności konkretnych budynków to m.in. ich stan techniczny, powierzchnia, rok budowy czy też lokalizacja. Natomiast to czy dany budynek był „historycznie” przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu VAT z punktu widzenia konsumenta wydaje się być zasadniczo bez znaczenia. W związku z tym tego typu okoliczność nie powinna być kryterium przesadzającym o opodatkowaniu bądź zwolnieniu dostawy nieruchomości z podatku.

#### Przykład 2

Podatnik ulepszył budynek przemysłowy, gdzie wartość owych ulepszeń wyniosła 70% jego wartości początkowej. Budynek był wykorzystywany na potrzeby własne podatnika przez 5 lat. W tego typu sytuacji, ze względu na fakt, że rozpoczęcie użytkowania budynku po jego ulepszeniu nie nastąpiło w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu, jego sprzedaż nie będzie mogła korzystać ze zwolnienia opisanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Skutki podatkowe kształtowałyby się inaczej, gdyby budynek był przedmiotem najmu (choćby przez miesiąc). W takiej sytuacji, po upływie 2 lat od oddania budynku w najem, jego sprzedaż mogłaby korzystać ze wskazanego wyżej zwolnienia z VAT.

Powyższy przykład prowadzi do wniosku, iż ustanowienie przez krajowego prawodawcę wymogu rozpoczęcia użytkowania nieruchomości w następstwie czynności podlegającej opodatkowaniu może powodować, iż podobne towary będą opodatkowane według różnych zasad. Tym samym może to stanowić naruszenie jednej z naczelnych zasad systemu VAT tj. zasady neutralności.

### 5.2. Przebudowa obiektów niestanowiących środka trwałego – luka w obowiązujących obecnie przepisach

W kontekście wyroku TSUE warto odnotować jeszcze jedną kwestię, a mianowicie rozumienie przez TSUE pojęcia „przebudowy”, którego odpowiednikiem w ustawie o VAT jest ulepszenie w wysokości co najmniej 30% wartości początkowej obiektu. TSUE uznał, że tego typu regulacja nie narusza Dyrektywy, o ile termin „ulepszenie” będzie utożsamiany z sytuacją, gdy budynek był „przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia”. Mając na względzie, że odpowiedź TSUE ma w istocie warunkowy charakter, należy poddać analizie definicję „ulepszenia” zawartą w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT.

Otóż ustawa o VAT odwołuje się w tym zakresie do definicji ulepszenia środka trwałego, o którym stanowią art. 16g ust. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U z 2017r. poz. 2343 t.j. ze zm.] oraz 22g ust. 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Dz.U z 2018r. poz. 200 t.j.]. W świetle powyższych regulacji, przez ulepszenie należy rozumieć przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację środka trwałego, w tym nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Jednocześnie środek trwały uważa się za ulepszony, gdy suma wydatków poniesionych na jego przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł

<sup>6</sup> Co potwierdza brzmienie motywu 7 Dyrektywy, który stanowi, że „Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.”

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.

Mając na względzie powyższą definicję ulepszeń, trafnym wydaje się wniosek, że co do zasady jest ona zbieżna z interpretacją pojęcia „przebudowy” zaprezentowaną przez TSUE. W związku z tym należy stwierdzić, że w przypadku obiektów stanowiących środek trwały podatnika, wprowadzenie przez ustawodawcę kryterium ilościowego (ulepszenie w wysokości minimum 30% wartości początkowej) przesądzającego, iż doszło do przebudowy (kwalifikowanego ulepszenia) budynku, nie narusza przepisów Dyrektywy.

Natomiast szczególnego typu sytuacja zachodzi w odniesieniu do budynków, które nie stanowią środka trwałego podatnika (na przykład zostały nabyte z zamiarem ich dalszej odsprzedaży) i w związku z tym nie jest ustalana ich wartość początkowa, zaś dokonywane w nich inwestycje nie stanowią ulepszeń w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. W tym przypadku, nawet w razie poczynienia znacznych nakładów inwestycyjnych (na przykład przekraczających 70% wartości obiektu), zgodnie z literalnym brzmieniem art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT, nie dojdzie do przebudowy (kwalifikowanego ulepszenia) budynku.

Tymczasem w świetle art. 12 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy oraz wyroku C-308/16 wydaje się, że nie ma podstaw dla różnicowania obiektów na środki trwałe oraz te niestanowiące środków trwałych. Pojęcie przebudowy powinno odnosić się do wszystkich nieruchomości, które były przedmiotem przebudowy (kwalifikowanego ulepszenia). Za powyższą tezę przemawiają także względy natury celowościowej. Otóż jak wskazał TSUE, opodatkowaniu VAT zasadniczo powinny podlegać budynki nowe tj. oddawane do użytkowania konsumentom końcowym po ich wybudowaniu lub przebudowie, gdyż skupiają w sobie istotną wartość dodaną. W tym kontekście warto przytoczyć opinię M. Wilka, który podnosi, że nabywanie „starych” budynków w celu ich modernizacji a następnie dalszej odsprzedaży stanowi wręcz modelowy przykład kreowania nowej wartości dodanej i w konsekwencji sprzedaż tego typu obiektów

nie powinna korzystać ze zwolnienia z VAT [Wilk 2018]. Tym samym należy stwierdzić, że obowiązująca obecnie definicja kwalifikowanego ulepszenia (przebudowy) jest obciążona poważną luką, albowiem nie obejmuje swoim zakresem obiektów niestanowiących środka trwałego podatnika.

## **6. Nowelizacja ustawy o VAT – nowa definicja pierwszego zasiedlenia**

**2** 7 lutego 2018r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji opublikowano projekt ustawy z dnia 13 lutego 2018r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Jednym z jego głównych założeń, jest zmiana dotychczasowej definicji pierwszego zasiedlenia i dostosowanie jej do tez wynikających z wyroku TSUE w sprawie C-308/16. Zgodnie z art. 12 projektu ustawy, nowelizacja miałaby wejść w życie 1 lipca 2018r.

Zgodnie ze wskazanym wyżej projektem, przez pierwsze zasiedlenie będzie należało rozumieć: „oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi, lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne, budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”.

Z powyższej definicji wynika, że projektodawca zamierza odstąpić od warunku rozpoczęcia użytkowania budynku „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu”. Ponadto doprecyzowano, że rozpoczęcie użytkowania budynku (po jego wybudowaniu lub kwalifikowanym ulepszeniu) na potrzeby własne podatnika również będzie tożsame z pierwszym zasiedleniem.

W razie uchwalenia ustawy we wskazanym wyżej kształcie nie będzie budzić już żadnych wątpliwości, że po upływie 2 lat od rozpoczęcia użytkowania budynku (w tym na potrzeby własne), jego ewentualna sprzedaż będzie mogła korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Należy podkreślić, że zwolnienie znajdzie zastosowanie również w przypadku, gdy budynek był wykorzystywany na potrzeby własne podatnika po jego kwa-

lifikowanym ulepszeniu przez co najmniej 2 lata. W związku z tym proponowane powyżej zmiany, w zakresie w jakim eliminują one z definicji pierwszego zasiedlenia przesłankę oddania nieruchomości do użytkowania „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” trzeba ocenić jako trafne.

Jeżeli natomiast chodzi o definicję ulepszenia (przebudowy), to komentowany projekt nie wprowadza w tym zakresie żadnych zmian tj. pozostaje przy kryterium ilościowym ulepszeń (minimum 30% wartości początkowej budynku). Pozostawienie kryterium ilościowego należy ocenić co do zasady pozytywnie, gdyż zapewnia ono podatnikom względną pewność prawną co do zasad opodatkowania przeprowadzanych przez nich transakcji. Niemniej jednak, brak jakichkolwiek zmian będzie stanowił kontynuację dotychczasowej praktyki, w ramach której obiekty niebędące środkiem trwałym podatnika są wyłączone z definicji ulepszenia (przebudowy) dla celów VAT. Brak aktywności ustawodawcy w tym zakresie zasługuje zatem na krytykę.

## **7. Czy do momentu zmiany przepisów ustawy o VAT podatek „musi” korzystać z wykładni prounijnej?**

**N**ie można również pominąć faktu, iż w wielu przypadkach opodatkowanie sprzedaży budynku będzie dla podatników korzystniejsze niż zwolnienie z VAT. Tytułem przykładu, jeśli obie strony transakcji to podatnicy prowadzący wyłącznie działalność opodatkowaną, to opodatkowanie transakcji VAT będzie dla nich zasadniczo neutralne (nabywca będzie mógł odliczyć podatek naliczony zawarty w ustalonej cenie). Natomiast w przypadku zwolnienia transakcji z VAT, kupujący będzie zobowiązany do uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych, który będzie stanowił dla niego definitywne obciążenie.

W związku z tym powstaje pytanie, czy do momentu zmiany przepisów ustawy o VAT organy podatkowe będą uprawnione do powoływania się bezpośrednio na przepisy Dyrektywy na niekorzyść podatników? Odpowiedź na to pytanie jest przecząca, a przemawiają za tym poniższe względy.



Po pierwsze, zgodnie z art. 288 akapit 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2012r., s. 47] dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Z powyższego wynika, że to państwo jest podmiotem zobowiązanym do osiągnięcia określonego rezultatu poprzez uchwalenie stosownych przepisów prawa krajowego. To oznacza, że nieimplementowane do prawa krajowego postanowienia dyrektyw nie mogą stanowić dla jednostek (podatników) źródła obowiązków. W związku z tym państwo (organy podatkowe) nie mogą powoływać się na niekorzyść podatnika na brzmienie przepisów dyrektyw, które nie zostały poprawnie implementowane do prawa krajowego [Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, sygn. I FSK 1056/10, 2011; Wilk 2018].

Należy także zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem TSUE jednostka (podatnik) może powoływać się bezpośrednio na treść dyrektywy jako przepisów prawa wspólnotowego, jeżeli państwo członkowskie nie implementowało przepisów dyrektywy bądź przepisy prawa krajowego są niezgodne z prawem wspólnotowym, a przepis prawa wspólnotowego, na który powołuje się podatnik jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy [Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, sygn. I FSK 1454/10, 2011; Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygn. 8/81, 1982].

W związku z powyższym do momentu nowelizacji ustawy o VAT podatnik będzie uprawniony do stosowania w ramach prowadzonej działalności definicji pierwszego zasiedlenia wynikającej z Dyrektywy lub też tej wynikającej z ustawy o VAT. Natomiast analogicznie uprawnienie nie będzie przysługiwało organom podatkowym – będą one zobowiązane do respektowania interpretacji wybranej przez podatnika. Co istotne, powyższe zasady powinny być także stosowane w toku kontroli rozliczeń podatkowych za okresy, które nie zostały jeszcze objęte przedawnieniem.



### Przykład 3

W 2012r. podatnik wybudował budynek, który był wykorzystywany dla jego potrzeb własnych. W 2016r. budynek został sprzedany. Strony transakcji – mając za punkt odniesienia ustawową definicję pierwszego zasiedlenia – uznały, że skoro rozpoczęcie użytkowania budynku przez sprzedawcę nie było następstwem czynności podlegającej opodatkowaniu, to do pierwszego zasiedlenia dojdzie dopiero w ramach sprzedaży z 2016r., a w konsekwencji nie będzie ona mogła korzystać ze zwolnienia z VAT. W związku z tym sprzedawca doliczył do ustalonej ceny VAT, zaś nabywca dokonał odliczenia podatku wynikającego z otrzymanej faktury. W takiej sytuacji organy podatkowe nie mogły argumentować, że zgodnie z przepisami Dyrektywy do pierwszego zasiedlenia doszło już w 2012r. (rozpoczęcie użytkowania dla potrzeb własnych podatnika), co w konsekwencji oznaczałoby, że jeśli strony transakcji nie złożyły oświadczenia o wyborze opodatkowania, to sprzedaż dokonana po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia powinna korzystać ze zwolnienia. Tym samym organy podatkowe nie będą mogły odmówić nabywcy prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz żądać zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych.

## 8. Podsumowanie

Wyrok TSUE w sprawie C-308/16 przesądził toczący się od kilku lat spór co do zgodności krajowej definicji pierwszego zasiedlenia z przepisami Dyrektywy. Sąd unijny potwierdził mianowicie, że polskie przepisy, w zakresie w jakim uzależniają zaistnienie pierwszego zasiedlenia – a w konsekwencji zwolnienie sprzedaży budynku z VAT – od rozpoczęcia użytkowania w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu, są niezgodne z prawem wspólnotowym. Tym samym w świetle wykładni zaprezentowanej przez TSUE, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć faktyczne rozpoczęcie użytkowania budynku po jego wybudowaniu lub kwalifikowanym ulepszeniu, natomiast po upływie 2 lat od tego momentu jego sprzedaż powinna korzystać ze zwolnienia z VAT.

W związku z tym ustawodawca powinien dostosować obecnie obowiązującą definicję przepisów ustawy o VAT do tej wynikającej z wyroku TSUE. Na pochwałę zasługuje fakt, że został już przygotowany projekt nowelizacji, która eliminuje z definicji pierwszego zasiedlenia wymóg oddania nieruchomości do użytkowania w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. Przy czym należy zauważyć, że do momentu zmiany stanu prawnego, podatnicy mogą stosować obowiązujące obecnie przepisy prawa krajowego (uznane przez TSUE za niezgodne z prawem wspólnotowym) albo przepisy Dyrektywy. Wybór w tym zakresie należy wyłącznie do podatników i nie może być kwestionowany przez organy podatkowe.

Z drugiej zaś strony mankamentem ustawy nowelizującej jest fakt, że nie wprowadza ona żadnej zmiany w stosunku nieruchomości, które nie są środkiem trwałym podatnika. Tym samym utrwała ona sprzeczną z Dyrektywą (a także jak się wydaje wyrokiem C-308/16) okoliczność, że budynki niebędące środkiem trwałym podatnika, w świetle przepisów krajowych w zasadzie nigdy nie będą mogły zostać uznane za ulepszone (przebudowane). Zatem również w tym obszarze należy postulować wprowadzenie stosownych zmian legislacyjnych.

## Bibliografia

1. Bartosiewicz A, 2015, *Definicja pierwszego zasiedlenia, czyli jak nie korzystać z marginesu implementacyjnego*, w: Brzeziński B. (red.), Dominik-Ogińska D. (red.), Lasiński-Sulecki K. (red.), Zalasiński A. (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności.*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 113–117.
2. Jabłońska-Bonca J. 1996, *Wstęp do nauk prawnych*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań, s. 17.

3. *Jakubiak vel Wojtczak T., Pięta–Mintus R., 2011, Zwolnienie z VAT związane z dostawą budynków, budowli lub ich części – praktyczne problemy stosowania (1), Przegląd Podatkowy nr 5, s. 23–28.*
4. *Lewandowski K., Falkowski P., 2012, Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz., Legis/el.*
5. *Morawski L., 2009, Wstęp do prawoznawstwa, Wydawnictwo „Dom Organizatora” Toruń, s. 17–18.*
6. *Pokrop D., Majerowski S., 2012, Komentarz do art. 135 dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (w:) Namysłowski R. (red.), Pokrop D. (red.), Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz, LEX/el.*
7. *Siennicki T., 2015, Zwolnienie od VAT dostawy budynków, budowli i ich części – kontrowersje na tle obowiązującego stanu prawnego (3), Przegląd Podatkowy nr 1, s. 49–55.*
8. *Wilk. M., 2018, Dostawa budynków i budowli na gruncie VAT a pierwsze zasiedlenie w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 16.11.2017r., C–308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, Przegląd Podatkowy nr 1, s. 40–46.*
9. *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2012r., s. 47).*
10. *Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006.347.1 z dnia 11 grudnia 2006r. ze zm.).*
11. *Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017r. poz. 1221 t.j.).*
12. *Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017r. poz. 2343 t.j. ze zm.).*
13. *Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018r. poz. 200 t.j.).*
14. *Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 lutego 2016r. sygn. I FSK 1573/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
15. *Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 maja 2015r. sygn. I FSK 382/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
16. *Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 lipca 2011r. sygn. I FSK 1056/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
17. *Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 stycznia 2011r. sygn. I FSK 1454/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
18. *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 5 października 2012r. sygn. I SA/Lu 539/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
19. *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 24 maja 2011r. sygn. III SA/Gl 2098/10 Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.*
20. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 listopada 2017r. w sprawie C 308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
21. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 9 listopada 2017r. w sprawie C–499/16, AZ przeciwko Ministrowi Finansów, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
22. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11 września 2014r. w sprawie C 219/13, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
23. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10 listopada 2011r. w sprawie C–259/10 i C–260/10, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs przeciwko The Rank Group plc, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
24. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 8 maja 2003r. w sprawie C–384/01, Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
25. *Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 19 stycznia 1982r. Ursula Becker v Finanzamt Munster–Innstadt, 8/81, [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/).*
26. *Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 20 lipca 2017r. sygn. 0112–KDIL2–1.4012.152.2017.2.AP, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.*
27. *Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 9 maja 2017r. sygn. 0114–KDIP4.4012.18.2017.1.KR, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.*
28. *Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 16 marca 2017r. sygn. 0461–ITPP3.4512.125.2017.1.MZ, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.*
29. *Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach 26 października 2016r. sygn. 2461–IBPP1.4512.600.2016.2.LSz, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.*
30. *Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 11 czerwca 2014r. sygn. IPPP3/443–236/14–2/KB, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.*



31. Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 15 stycznia 2013r. sygn. IPPP1/443–1032/12–4/PR System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.
32. Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy 6 grudnia 2012r. sygn. ITPP1/443–1191/12/BJ, System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.
33. Projekt ustawy z dnia 13 lutego 2018r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Rządowe Centrum Legislacji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12308701/katalog/12493602#12493602>.

## **TAXATION OF THE SUPPLIES OF BUILDINGS, STRUCTURES OR ITS PARTS WITH A TAX ON GOODS AND SERVICES IN THE LIGHT OF THE CJEU JUDGMENT OF 16 NOVEMBER 2017 IN CASE C-308/16 KOZUBA PREMIUM SELECTION SP. O.O. VS. DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE**

### Summary

The article discusses the effects of the CJEU judgment in case C–380/16 for the further application of VAT exemptions for supplies of real estates. The analysis of the judgment proves that the Polish definition of the first occupation violates EU law and therefore there is need of amendments.

### Key words

first occupation, reconstruction, supply of buildings and structures, tax on goods and services

### JEL classification

K34

## PRAWO

### SZYBSZE PRZEDAWNIEŃ ROSZCZEŃ

9 lipca 2018r. weszła w życie nowelizacja Kodeksu cywilnego (Ustawa o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw z dnia 13 kwietnia 2018r. (Dz.U. z 2018r. poz. 1104) modyfikująca m.in. zasady przedawnienia roszczeń.

Zgodnie z nowelizacją zasadniczy termin przedawnienia roszczeń wynosi obecnie 6 lat (w miejsce lat dziesięciu), a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – trzy lata. Jako koniec biegu przedawnienia ustawa przyjmuje ostatni dzień roku kalendarzowego, w którym upływa termin.

Nowe przepisy zobowiązują sąd do badania z urzędu, czy roszczenie jest przedawnione. Jeśli po analizie materiału dowodowego sąd stwierdzi, że upłynął termin przedawnienia – oddali powództwo. Tylko w wyjątkowych przypadkach, po rozważeniu interesów stron, a w szczególności długości terminu przedawnienia, długości okresu od upływu terminu przedawnienia do chwili dochodzenia roszczenia oraz charakteru okoliczności, które spowodowały niedochodzenie roszczenia przez uprawnionego, sąd może nie uwzględnić upływu terminu przedawnienia.

Źródło: Dz.U. z 2018r. poz. 1104.

Opr. W.G.

**AKTUALNOŚCI**

