

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



Przełom w sprawie pierwszego zasiedlenia

Tax Alert 35/2017

Szanowni Państwo,

16 listopada 2017 r. TSUE wydał ważny dla polskich podatników wyrok w sprawie spółki Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (dalej: Spółka) przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. akt C-308/16). Orzeczenie rozwiewa wątpliwości związane z interpretacją pojęcia tzw. pierwszego zasiedlenia, którego prawidłowa wykładnia jest kluczowa dla rozpoznania obowiązku podatkowego lub zwolnienia w VAT w przypadku sprzedaży nieruchomości.

Zgodnie z przepisami art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: UPTU) zwolnieniu z podatku podlega dostawa budynków, budowli lub ich części z wyjątkiem sytuacji, kiedy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, a pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą upłynął okres krótszy niż 2 lata. Zgodnie natomiast z art. 2 pkt 14 UPTU przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Przepisy polskiej ustawy są problematyczne do stosowania w praktyce, a wykładnia normy prawnej dotyczącej pierwszego zasiedlenia nieprecyzyjna. Kłopot sprawia zwłaszcza określenie, które czynności skutkują pierwszym zasiedleniem. Nieprawidłowe stwierdzenie, czy doszło do pierwszego zasiedlenia skutkuje albo obowiązkiem uregulowania przez podatnika powstałej zaległości podatkowej wraz z odsetkami albo brakiem możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego przez nabywcę nieruchomości.

W analizowanej sprawie jeden ze współników Spółki wniósł do Spółki w ramach aportu wybudowany w 1992 r. budynek mieszkalny. Przedmiotowy budynek w roku 2006 został przystosowany (przebudowany) do celów działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę. Wartość inwestycji stanowiła 55% jego wartości początkowej. Po zakończeniu prac ulepszeniowych w 2007 r. wpisano budynek jako odrębny środek trwały do ewidencji środków trwałych. Następnie w 2009 r. dokonano jego sprzedaży. Zdaniem organu podatkowego pierwsze zasiedlenie miało miejsce dopiero w momencie sprzedaży tego budynku. Natomiast nie miało w momencie zakończenia jego modernizacji, tj. wtedy, gdy przedsiębiorstwo zaczęło używać go do własnych celów. Zdaniem organu, aby doszło do pierwszego zasiedlenia musi dojść do przekazania nieruchomości osobie trzeciej „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu”, co z chwilą zakończenia modernizacji nie miało miejsca. Z tego też powodu jego zdaniem spółka powinna była wykazać w deklaracji podatek VAT należny z tytułu sprzedaży tej nieruchomości. Wątpliwości w sprawie interpretacji organu nabrał jednak NSA, który skierował w tej sprawie pytanie prejudycjalne do TSUE.

TSUE miał za zadanie rozstrzygnąć, czy polskie przepisy dotyczące pierwszego zasiedlenia są zgodne z unijną dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L347, s. 1, dalej: Dyrektywa). Polskie regulacje uzależniają zwolnienie z VAT dostaw budynków od spełnienia dwóch warunków, zgodnie z którymi czynność nie może dotyczyć dostawy dokonanej w ramach pierwszego zasiedlenia następującego w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu lub w ciągu 2 lat po nim oraz dostawy ulepszanego budynku, gdy poniesione w tym celu wydatki przekroczyły 30% początkowej wartości tego budynku.

W kwestii związanej ze stwierdzeniem, czy do pierwszego zasiedlenia może dojść wyłącznie w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, TSUE uznał polskie przepisy za niezgodne z Dyrektywą. Zdaniem TSUE „kryterium *pierwszego zasiedlenia* budynku należy rozumieć jako odpowiadające kryterium pierwszego użytkowania budynku przez jego właściciela lub lokatora”. Przedmiotowe pojęcie oznacza, że unijne regulacje nie uzależniają wystąpienia pierwszego zasiedlenia od wykonania czynności podlegających opodatkowaniu, czyli przekazania tego budynku osobie trzeciej. Pierwszym zasiedleniem może być także wykorzystanie na własne cele podatnika.

W odniesieniu natomiast do kwestii związanej z „ulepszeniem”, TSUE uznał, że polski ustawodawca miał prawo do uzależnienia zastosowania zwolnienia z podatku VAT od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości nieruchomości, o ile przedmiotowe pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób, jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 Dyrektywy. TSUE podkreślił, że zgodnie z przepisami Dyrektywy przebudowa ma na celu zmianę charakteru budynku – w stopniu na tyle istotnym, że taki przebudowany (lub ulepszony) budynek zyskuje na tyle istotną wartość dodaną, że może być traktowany identycznie jak nowy. Zatem, jeżeli pojęcie „ulepszenia” nie będzie interpretowane w ten sam sposób, to nawet jeżeli wartość inwestycji przekroczy wymagane 30% nie trzeba czekać na sprzedaż nieruchomości przez 2 lata. I odwrotnie – „ulepszenia” na skutek niższych wydatków mogą powodować na tyle istotną zmianę postaci budynku, że można mówić niemalże o jego ponownym wybudowaniu. Opodatkowanie VAT przy sprzedaży byłoby wtedy konieczne.

Wyrok z pewnością okaże się pomocny dla sprzedawców nieruchomości, którzy zyskali solidny argument w ewentualnych sporach z organami podatkowymi. Należy jednak pamiętać, że przedmiotowe rozstrzygnięcie niesie ze sobą także konsekwencje dla nabywców nieruchomości, którzy w takiej sytuacji zobowiązani są uiścić PCC, którego w przeciwieństwie do VAT nie mogą potem odliczyć.

RSM Poland jest członkiem RSM, 6. co do wielkości sieci niezależnych firm doradczych i audytorskich, która posiada ponad 800 biur w ponad 120 krajach i zatrudnia więcej niż 41.000 specjalistów na świecie.

RSM Poland działa na polskim rynku już od 1991 r. Przez ten czas zyskałyśmy ogromną wiedzę i doświadczenie. Udało nam się także stworzyć unikatowy zespół najlepszych specjalistów.

Naszą firmę tworzą nasi klienci, których potrzeby stawiamy na pierwszym miejscu, dlatego oferujemy im kompleksową obsługę dostosowaną indywidualnie do ich potrzeb. To nasi klienci decydują o wachlarzu naszych usług, a my dajemy im możliwość rozwoju i wzrostu na każdym etapie ich działalności. Z wieloletniego doświadczenia wiemy, że nasze podejście jest gwarancją obopólnego sukcesu.



W razie jakichkolwiek pytań lub potrzeby omówienia tematu, gorąco zachęcamy do kontaktu:

Przemysław POWIERZA

Tax Partner

Doradca podatkowy (11204)

E: przemyslaw.powierza@rsm Poland.pl

M: +48 600 335 610

Dział Doradztwa Podatkowego RSM Poland

RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T: +48 61 8515 766

F: +48 61 8515 786

www.rsm Poland.pl

biuro@rsm Poland.pl

RSM Poland BLOG



**Praktyczny przewodnik po podatkach i biznesie.
Zapraszamy do lektury!**



Prosimy zwrócić uwagę, że zaprezentowany tekst nie powinien być rozumiany jako porada prawna, gdyż każdy indywidualny przypadek wymaga odrębnej, rzetelnej analizy. Z tego względu RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. oraz RSM Poland Audyt S.A. nie ponoszą żadnej odpowiedzialności w związku z wykorzystaniem informacji, porad i wskazówek zamieszczonych w niniejszej publikacji.

© RSM Poland, 2017

11.12.2017

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

