

Pierwsze zasiedlenie a podatek VAT

Wtorek, 7 marzec 2017, 09:33, autor: Fakturowo.pl



"Pierwsze zasiedlenie" to instytucja występująca na gruncie przepisów ustawy o podatku VAT. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku VAT zwolnienie od podatku od towarów i usług znajdzie zastosowanie w odniesieniu do sprzedaży budynków, budowli lub ich części, jeżeli w momencie dostawy są one zasiedlone w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy o podatku VAT i okres pomiędzy pierwszym zasiedleniem a ich dostawą jest dłuższy niż 2 lata. Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o podatku VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu;
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 proc. wartości początkowej.

Przepisy krajowe definiując "pierwsze zasiedlenie" wprowadziły wymóg łącznego wystąpienia trzech przesłanek:

- oddanie budynku, budowli lub ich części do użytkowania po wybudowaniu lub ulepszeniu - warunek uważa się za spełniony, jeśli doszło do faktycznej czynności przekazania budynku, budowli lub ich części;
- dokonanie czynności, o których mowa w pkt 1 w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu (dostawa towaru lub świadczenie usługi) - warunek uważa się za spełniony, jeśli wybudowany lub ulepszony budynek (budowla) lub ich części zostaną sprzedane, wynajęte, wdzierżawione, wniesione tytułem wkładu niepieniężnego do np. spółki prawa handlowego będących czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT;
- dokonanie czynności, o których mowa w pkt 1 i 2 pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi - nabywca lub użytkownik musi być pierwszym podmiotem czynności dokonywanej po wybudowaniu lub ulepszeniu towaru (budynek, budowli lub ich części).

Pojęcie "oddanie do użytkowania", o którym mowa w art. 2 pkt 14 ustawy o podatku VAT należy rozumieć jako objęcie faktycznego władztwa nad budynkami, budowlami lub ich częściami, możliwość dysponowania nimi, używania ich jak właściciel. Pierwsze zasiedlenie będzie więc miało miejsce wówczas, gdy wybudowany lub zmodernizowany w stopniu nie niższym niż 30% wartości początkowej obiekt budowlany będzie przedmiotem sprzedaży (dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku VAT) lub przedmiotem najmu, dzierżawy (tj. przedmiotem świadczenia usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku VAT), bowiem zarówno sprzedaż, jak i najem czy dzierżawa są czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Jeżeli zatem to sam podatnik (bądź podmiot trzeci) wybuduje obiekt, lub go zmodernizuje, przy czym nakłady na ulepszenie przekroczą 30% wartości początkowej, a następnie obiekt ten (lub ulepszenie) zostanie oddany do użytkowania, nie oznacza to, że został on zasiedlony, ponieważ oddanie do użytkowania nie nastąpiło w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Co istotne, aby można było mówić o "pierwszym zasiedleniu", oddanie do użytkowania w ramach czynności podlegających opodatkowaniu musi nastąpić w stosunku do całej powierzchni danego budynku, budowli lub ich części. Należy wspomnieć, że kwestię opodatkowania dostawy gruntu, na którym posadowione zostały budynki lub budowle rozstrzyga przepis art. 29a ust. 8 ustawy o podatku VAT, w myśl którego, w sytuacji, gdy budynki, budowle lub ich części korzystają ze zwolnienia od podatku VAT, również sprzedaż gruntu korzysta ze zwolnienia od tego podatku.

Przykład

Podatnik VAT zamierza sprzedać wybudowany przez siebie budynek użytkowy po upływie 2 lat od jego wybudowania. Budynek składa się z kilku niezależnych pomieszczeń. Od czasu wybudowania, jedno z pomieszczeń budynku było wykorzystywane przez podatnika do prowadzenia działalności handlowej. Pozostałe pomieszczenia podatnik wynajmował innym przedsiębiorcom. Powstaje pytanie, czy dostawa budynku będzie w całości podlegała zwolnieniu z VAT z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy VAT? Biorąc pod uwagę przedstawioną wyżej definicję pierwszego zasiedlenia, nasuwa się wniosek, iż pierwsze zasiedlenie budynku miało miejsce bezpośrednio po jego wybudowaniu przez podatnika. Po wybudowaniu, część budynku została bowiem przez podatnika oddana pierwszemu użytkownikom w najem, co stanowiło czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. Niemniej jednak, należy zwrócić uwagę, że dla

potrzeb ustalenia, czy miało miejsce pierwsze zasiedlenie, należy odróżnić sytuację, w której następuje oddanie do użytkowania budynku pierwszemu użytkownikowi w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu od sytuacji, w której podatnik rozpoczyna użytkowanie budynku jako pierwszy użytkownik w celu prowadzenia w budynku czynności podlegających opodatkowaniu. Ten drugi przypadek nie spełnia ustawowej definicji pierwszego zasiedlenia (nie dochodzi do oddania budynku do użytkowania pierwszemu użytkownikowi w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu). Z tego też względu, w odniesieniu do części budynku, odpowiadającej pomieszczeniu, w którym działalność prowadził sam podatnik (której podatnik nie oddał w najem), nie została spełniona przesłanka pierwszego zasiedlenia. Tym samym dostawa nie może korzystać ze zwolnienia z VAT. Zatem część budynku, która była przedmiotem pierwszego zasiedlenia daje podatnikowi podstawy do zastosowania zwolnienia z VAT (pomiędzy pierwszym zasiedleniem a planowaną dostawą budynku upływie okres dłuższy niż 2 lata). Natomiast pozostała część budynku, która nie była przedmiotem pierwszego zasiedlenia daje podstawy, by dostawę budynku opodatkować.

Podsumowując

Bezpiecznym podatkowo rozwiązaniem dla podatnika dokonującego dostawy budynku, którego pierwsze zasiedlenie nastąpiło jedynie w części, będzie:

- opodatkowanie tej dostawy podatkiem VAT - w odniesieniu do tej części budynku, która stanowiłaby dostawę w ramach pierwszego zasiedlenia;
- zastosowanie zwolnienia z VAT - w odniesieniu do tej części budynku, do której będzie miało zastosowanie zwolnienie z uwagi na upływ 2 lat od pierwszego zasiedlenia.

Ocena każdej dostawy budynków, budowli lub ich części pod kątem "pierwszego zasiedlenia", budzi w praktyce liczne wątpliwości. Przewidziana przepisami prawa krajowego i wspólnotowego instytucja "pierwszego zasiedlenia" jest również w różny sposób interpretowana przez organy podatkowe i sądy administracyjne.