

Wybrane zagadnienia opodatkowania sprzedaży nieruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych i VAT.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, czynności cywilnoprawne są zwolnione z tego podatku, jeżeli jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona. Zwolnienie nie dotyczy jedynie umów sprzedaży i zamiany zwolnionych z podatku VAT, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części albo prawo użytkowania wieczystego.

Konsekwencją powyższego jest w pierwszej kolejności konieczność badania zdarzenia gospodarczego pod kątem opodatkowania VAT. Dopiero odpowiedź negatywna, że dana czynność nie jest opodatkowana VAT lub zwolniona z tego podatku (z wyłączeniem zwolnienia z VAT nieruchomości) oznacza opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W tym kontekście podatek od czynności cywilnoprawnych nie ma charakteru samodzielnego i jego wymagalność zależy od przepisów VAT. Warunkiem opodatkowania VAT jest natomiast wystąpienie określonego podmiotu dokonującego sprzedaży.

Zgodnie z ustawą o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Termin działalność gospodarcza użyty w ustawie, jest różny od tego samego terminu zdefiniowanego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Czynności mieszczące się w obu definicjach nie do końca się pokrywają, można jedynie wskazywać, że definicja użyta w ustawie o VAT ma charakter szerszy. Powyższe powoduje, że istnieją sytuacje w których podmiot nie prowadzi działalności gospodarczej w sensie ustawy o działalności gospodarczej, nie ma obowiązku rejestracji (dla obu ustaw bez znaczenia jest fakt faktycznej rejestracji) i jednocześnie będzie uznany za prowadzącego działalność gospodarczą w znaczeniu ustawy o VAT. W dalszych rozważaniach jedynie ta sytuacja będzie rozważana.

Przykładowo osoba nie prowadząca działalności gospodarczej, w sensie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, dokonuje sprzedaży kilku działek lub mieszkań.

Zgodnie z powołaną ustawą o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Dla uznania, osoby fizycznej za podatnika w związku ze sprzedażą nieruchomości konieczne jest tym samym wykonywanie działalności handlowej. Działalność handlowa nie jest definiowana w ustawie, możemy się tym samym oprzeć na definicji językowej.

Drugim warunkiem koniecznym dla uznania osoby fizycznej za podatnika jest warunek, aby działalność ta była wykonywana w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy, nawet jeżeli została wykonana jednokrotnie. Mimo, że zamiar jest zawsze subiektywnym zamierzeniem osoby, to w tym przypadku należy go oceniać przy uwzględnieniu kryterium obiektywnego, jak w określonym przypadku zachowałaby się racjonalnie działająca osoba.

Osoba fizyczne będzie tym samym wykonywała tak rozumianą działalność gospodarczą jeżeli będzie dokonywała powtarzających się zakupów, a następnie sprzedaży i będzie w tym zakresie wykazywała od momentu dokonania pierwszej sprzedaży zamiar ich dokonywania w przyszłości wielokrotnie, nieograniczoną ilość razy.

Warunki te nie będą spełnione zwłaszcza w sytuacji gdy osoba fizyczna dokonuje sprzedaży, chociażby wielokrotnej, majątku wcześniej nabytego, bez dokonywania zakupów. Sytuacja taka zaistnieje zwłaszcza w przypadku wyprzedaży nieruchomości odziedziczonej lub wcześniej zakupionej z przeznaczeniem na cel prywatny. Ważnym elementem oceny jest dokonywanie tych transakcji częstotliwie. W takim przypadku mamy bowiem do czynienia z wyprzedażą majątku prywatnego, a nie działalnością handlową, brak jest bowiem zakupów. Obiektywnie nie istnieje również zamiar wykonywania takich czynności częstotliwie.

W takim stanie prawnym jak ocenić przez osobę fizyczną nieruchomości nie wykonywaną w ramach działalności gospodarczej. Rozważmy w tym zakresie kilka sytuacji:

- a) sprzedaż nieruchomości nabytej jako rolnej, następnie zmiana przeznaczenia gruntu i jednorazowa sprzedaż,
- b) sprzedaż wcześniej nabytej nieruchomości, ale podzielonej na kilka, kilkanaście działek,
- c) sprzedaż lokali mieszkalnych, które nie były wykorzystywane na własne cele mieszkaniowe, a następnie zakup innego mieszkania.

Ad. a)

W takim przypadku nie są spełnione warunki do uznania sprzedawcy za podatnika z tytułu dokonania tej transakcji. W szczególności nie ma, ani działalności handlowej, ani zamiaru wykonywania tych transakcji częstotliwie. Osoba taka nie stała się tym samym podatnikiem VAT

Ad. b)

W przedmiotowym stanie faktycznym istotna jest ocena, czy sprzedaż nieruchomości następuje częstotliwie, czy też nie. Jak to już było wspomniane, nie jest tu najważniejszy czas mijający pomiędzy poszczególnymi transakcjami,

ale zamiar wykonania kolejnej sprzedaży. W rozważanej sytuacji nie jest jednak spełniony warunek prowadzenia działalności handlowej, traktowanej ściśle, co najwyżej możemy mówić o wyprzedaży własnego majątku. Przy założeniu tym samym, że podatnik nie będzie jednocześnie nabywał nieruchomości, można stwierdzić, że nie stał się podatnikiem VAT w związku z wyprzedaż własnego majątku.

Ocena takiego stanu faktycznego nie jest jednoznaczna, i organy skarbowe zajmowały w tym zakresie różne stanowiska interpretacyjne, w tym:

- decyzja Izby Skarbowej z dnia 06.09.2005 r., znak 1401/VR/4407/14-43/05/IW – „Reasumując należy podkreślić, że w sytuacji gdy osoba fizyczna sukcesywnie dokonuje sprzedaży ze swego prywatnego majątku, tj. gruntu podzielonego na działki budowlane to działanie takie należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, przy tym bez znaczenia jest czas i forma nabycia gruntów, gdyż kryterium decydującym o uznaniu podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług jest wielokrotny, czyli handlowy charakter dokonywanej sprzedaży.”
- postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Namysłowie z dnia 17.08.2004 r., znak PP/443-15/04 – „Sprzedaż działek budowlanych, jeśli nie jest przedmiotem działalności gospodarczej sprzedającego, nie jest czynnością opodatkowaną.”

Ad. c)

W takim przypadku przy sprzedaży, co do zasady nie są spełnione warunki do uznania sprzedawcy za podatnika z tytułu dokonania tej transakcji. W szczególności nie ma, ani działalności handlowej, ani zamiaru wykonywania tych transakcji częstotliwie. Ale w przypadku gdy osoba taka przeznacza środki ze sprzedaży mieszkań na zakup kolejnych, składając jednocześnie stosowne oświadczenie do urzędu, jej zamiar może być interpretowany odrębnie.

W zakresie nieruchomości nie ma szczególnego opodatkowania pojedynczych transakcji, jak np. przy imporcie – art. 17 ust. 1 ustawy o VAT. Opodatkowanie mimo nie wykonywania częstotliwie czynności wiązałoby się z koniecznością rejestracji i co miesięcznego/kwartalnego składania deklaracji. Ewentualnie podatnik byłby zmuszony do poinformowania urzędu o zakończeniu wykonywania czynności opodatkowanych – których w swoim mniemaniu nigdy nie rozpoczął.