

Podatnik VAT w nieprofesjonalnym obrocie gospodarczym – istotna zmiana interpretacji.

Aktualnie obowiązujące uregulowania dotyczące podatnika VAT obowiązują od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, czyli już ponad siedem lat. W okresie wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. podstawowe przepisy regulujące kogo należy uznawać za podatnika podatku od towarów i usług nie podlegały żadnym istotnym modyfikacjom.

Przepisy regulujące zasady opodatkowania obrotu nieprofesjonalnego zawsze budziły jednak wątpliwości. Wątpliwości te były istotne nie tylko dla stron transakcji, ale przede wszystkim dla obsługujących takie transakcje notariuszy, działających jako płatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych.

Przy rozgraniczeniu tych podatków jedyne, co nie budzi wątpliwości interpretacyjnych to traktowanie podatku od czynności cywilnoprawnych i VAT, jako alternatywę rozłączną, zgodnie z którą czynności cywilnoprawne są zwolnione z tego podatku, jeżeli jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Subsumcja stanów faktycznych do norm prawnych wynikających z obowiązujących przepisów i prawidłowe obliczenie podatku od czynności cywilnoprawnych lub odstąpienie od takiego obliczenia i pobrania podatku ze względu na opodatkowanie VAT budziła istotne wątpliwości i to nie tylko w okresie wejścia w życie omawianych regulacji, ale również w dalszym okresie. Wątpliwości tych nie potrafiła do końca rozwiązać, ani doktryna prawa podatkowego, ani orzecznictwo, ani interpretacje organów podatkowych.

Ponieważ od wielu lat specjalizuję się w problematyce opodatkowania VAT obrotu nieruchomościami i to zarówno tego profesjonalnego, jak i dokonywanego okazjonalnie, szczegółowo analizowałem orzecznictwo i doktrynę z tym związaną, miałem również wielokrotnie przyjemność interpretowania spraw podatkowych powstałych przy okazji zawierania umów notarialnych.

Praktycznie w każdej z rozpatrywanych spraw pojawiały się wątpliwości przy których można było się powołać na sprzeczne orzecznictwo sądowno-administracyjne. Chaos potęgował brak wypracowanej linii interpretacyjnej organów podatkowych. W sprawach, w których to było możliwe zachęcałem do korzystania z instytucji interpretacji indywidualnej, jako przynajmniej częściowo gwarantującej bezpieczeństwo podatkowe stronom transakcji, czy też notariuszowi u którego zawierany był akt. Oczywiście jest jednak, że ze względu na czas w większości przypadków wystąpienie o taką interpretację nie było możliwe.

Od pewnego czasu można było jednak mówić o wypracowaniu pewnej linii orzeczniczej. Mam tu na myśli w szczególności wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2009 r., sygn. akt I FSK 1043/08, czy

też potwierdzający przyjęte tezy wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 148/09, gdzie Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, w szczególności: „*Sam podział części nieruchomości na określoną liczbę działek (w związku ze zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego) nie świadczy o zamiarze prowadzenia profesjonalnej działalności handlowej.*”

Przede wszystkim we wskazanych wyrokach Sądy zinterpretowały definicję działalności gospodarczej i to co należy rozumieć przez działalność handlową: „*Nie budzi żadnych wątpliwości to, że zawodowa (profesjonalna) działalność handlowca polega na nabywaniu i towarów, i ich późniejszej sprzedaży z zyskiem. Ponadto taka profesjonalna działalność handlowa - co do zasady - nie jest ograniczana w czasie i nie kończy się po sprzedaży z góry określonej ilości towarów. Zatem nie jest działalnością handlową sprzedaż majątku osobistego (prywatnego), który nie został nabyty w celach odsprzedaży (w celach handlowych). Jeżeli sprzedane działki zostały wydzielone z gruntu stanowiącego majątek osobisty sprzedawcy, który nie został nabyty w celu prowadzenia działalności gospodarczej, sprzedawca nie może być uznany za handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.*” - źródło LEX nr 593606

Przyjęte powyżej zasady interpretowania statusu podatnika VAT opierały się na kluczowym elemencie prowadzenia lub nie działalności handlowej. Nie ma w tym miejscu sensu rozpatrywać, czy chodziło o zamiar uzewnętrzniony w chwili nabycia, czy też okazany podczas sukcesywnej sprzedaży. Co do zasady działalnością handlową były transakcje zakupu i sprzedaży dokonywane w zakresie nieograniczonego zbioru nieruchomości.

Sądy jednoznacznie podkreślały, że czynności poprzedzające sprzedaż, jak podział nieruchomości, czy doprowadzenie mediów nie miały decydującego znaczenia przy uznaniu sprzedającego za podatnika VAT lub nie.

Stanowisko takie znajdowało oparcie nie tylko w literalnej wykładni art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, ale było też zgodne z wykładnią celowości. Inaczej mówiąc jeżeli ktoś sprzedawał nieruchomość podzieloną na działki budowlane, czyli postępował racjonalnie z ekonomicznego punktu widzenia, to nie może z tego tytułu być zobowiązany do zapłaty VAT. Jeżeli sprzedający wyprzedaje majątek prywatny, nabyty w sposób wykluczający zamiary handlowe, nie może być traktowany z tego tytułu, jak podatnik VAT.

Opisane wyżej podstawowe zasady interpretacji spornych przepisów będą musiały ulec istotnemu przewartościowaniu począwszy od dnia 15 września 2011 r., czyli od wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach rozpatrywanych na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym przez Naczelny Sąd Administracyjny (C-180/10 i C-181/10).

Europejski Trybunał Sprawiedliwości wydając wyrok stwierdził, że podatnikiem VAT z tytułu sprzedaży działki jest „*osoba, która w celu dokonania sprzedaży*

podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców (zdaniem ETS chodzi m.in. o uzbrojenie terenu albo czynności marketingowe) - należy uznać ją za podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu prawa UE, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.”

Interpretacja ETS niewątpliwie będzie inkorporowana do polskiego orzecznictwa i interpretacji organów podatkowych.

Niewątpliwie tezami tymi kierował się również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 12 października 2011 r., sygn. Akt I SA/Po 517/11 *„Zaangażowanie w zmianę miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego oznacza, iż osoba działa aktywnie, aby sprzedać nieruchomość, przez co stała się podatnikiem VAT. (...) Sąd oddalił skargę, uznając, że skarżący powinien być potraktowany jako osoba prowadząca działalność gospodarczą, bo podejmował aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, a zaangażowane środki były podobne do wykorzystywanych przez producentów, usługodawców i handlowców.”* – Klaudia Kurzawińska, Rzeczpospolita, Podatki i Rachunkowość, s. D3

Wskazana zmiana powoduje, że wykonywanie działalności handlowej nie będzie decydowało o uznaniu sprzedającego za podatnika VAT, ale to czy wykonuje on czynności podobne do tych które mógłby wykonywać profesjonalny przedsiębiorca. W szczególności trzeba będzie znaleźć granicę pomiędzy działalnością marketingową, którą będzie można uznać za mniejszą niż profesjonalna oraz takimi działaniami, jak zmianą przeznaczenia działek, czy też dostarczenie do nich mediów.

Powyższa zmiana interpretacyjna na nowo wymaga zdefiniowania jakże ważnej problematyki rozgraniczania podatku VAT, od podatku od czynności cywilnoprawnych przy sprzedaży nieruchomości zwłaszcza niezabudowanych. W wielu sytuacjach w których pobierany był bowiem podatek od czynności cywilnoprawnych, faktycznie powinien zostać odprowadzony VAT, ale również można sobie wyobrazić sytuacje odwrotne, gdzie sprzedający zadeklarował VAT, a zgodnie z powyższym transakcja podlegała podatkowi od czynności cywilnoprawnych. W tym drugim przypadku pozostaje mieć nadzieję, że organy podatkowe i Sądy nie będą wskazywały płatnika, jako głównego zobowiązanego do uiszczenia PCC od transakcji, jak to miało miejsce w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 27 maja 2009 r., sygn. akt. I SA/OI 312/09.

Nie muszę dodawać, że wątpliwości dotyczące opodatkowania VAT stwarzają istotny problem dla Państwa klientów, ale także wiążą się z poważnym ryzykiem Notariusza wynikającym z odpowiedzialności płatnika za niedobranie lub pobranie w nieprawidłowej wysokości podatki.

Ponieważ jestem zainteresowany problemami podatkowymi występującymi w praktyce notarialnej zachęcam do kontaktu email lub telefonicznego w zakresie Państwa casusów dotyczących podatków oraz spraw podatkowych z którymi problemy mają Państwa klienci.

Informacje o autentycznych problemach będę mógł wykorzystać m.in. w publikowanych artykułach oraz podczas zajęć szkoleniowych dla aplikantów notarialnych. Bieżące monitorowanie zmieniających się przepisów i interpretacji pozwoli również na przynajmniej częściową pomoc w nurtujących Państwa przypadkach.

Trajan Szuladziński
Doradca Podatkowy
608 310 262
t.szuladzinski@gmail.com