

# VAT W TRANSAKCJACH ZWIĄZANYCH Z NIERUCHOMOŚCIAMI

Sprzedaż, kupno, najem

Paweł Barnik, Karolina Gierszewska, Piotr Kępiasty

---

---

PRAWO W PRAKTYCE

# VAT W TRANSAKCJACH ZWIĄZANYCH Z NIERUCHOMOŚCIAMI

Sprzedaż, kupno, najem

Paweł Barnik, Karolina Gierszewska, Piotr Kępisty

---

---

PRAWO W PRAKTYCE

*Stan prawny na 1 sierpnia 2018 r.*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne  
*JustŁuk*

Łamanie  
*Wolters Kluwer Polska*

Poszczególne rozdziały książki napisali:  
Paweł Barnik – rozdział III  
Karolina Gierszewska – rozdział II  
Piotr Kępiasty – rozdział I

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A small red heart is positioned above the letter 'i'. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, scalloped pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN: 978-83-8124-849-5

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>11</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Sprzedaż nieruchomości .....</b>	<b>13</b>
1. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania VAT .....	13
1.1. Definicja na gruncie podatku od towarów i usług .....	13
1.1.1. Definicja wprowadzona w prawie unijnym .....	13
1.1.2. Stosowanie cywilistycznej definicji nieruchomości.....	19
1.2. Nieruchomość jako przedmiot dostawy towarów .....	20
1.2.1. Definicja towaru oraz dostawy towarów .....	20
1.2.2. Dostawa kilku działek objętych jedną księgą wieczystą .....	21
1.2.3. Dostawa działki zabudowanej kilkoma budynkami lub budowlami .....	25
1.2.4. Dostawa części budynku lub budowli.....	27
1.2.5. Sprzedaż udziału w nieruchomości .....	32
1.2.6. Przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie.....	34
1.2.7. Dostawa nieruchomości w ramach umowy zamiany.....	37
1.2.8. Nieruchomość jako przedmiot aportu .....	41
1.2.9. Dywidenda rzeczowa, której przedmiotem jest nieruchomość .....	49
1.2.10. Wycofanie nieruchomości z majątku przedsiębiorstwa i przekazanie jej do majątku prywatnego .....	51

1.3. Prawa własnościowe związane z lokalami spółdzielczymi.....	52
1.4. Użytkowanie wieczyste .....	54
1.4.1. Dostawa towaru czy świadczenie usług.....	54
1.4.2. Użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1.05.2004 r. ....	55
1.4.3. Oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste.....	56
1.4.4. Oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu zabudowanego budynkiem lub budowlą.....	59
1.4.5. Zbycie prawa użytkowania wieczystego.....	60
1.4.6. Sprzedaż gruntu oddanego w wieczyste użytkowanie dotychczasowemu użytkownikowi wieczystemu.....	61
1.4.7. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności.....	62
1.4.8. Wywłaszczenie prawa użytkowania wieczystego .....	62
1.4.9. Zrzeczenie się prawa użytkowania wieczystego .....	64
1.5. Sprzedaż nieruchomości a działalność gospodarcza ...	65
1.5.1. Dostawa nieruchomości przez osobę fizyczną ...	65
1.5.2. Dostawa nieruchomości przez podatnika VAT a zwolnienie ze względu na obrót.....	75
1.5.3. Sprzedaż nieruchomości przez współmałżonków, gdy tylko jedno z nich jest podatnikiem VAT .....	77
1.5.4. Sprzedaż nieruchomości w ramach czynności egzekucyjnych.....	78
2. Obowiązek podatkowy .....	80
2.1. Moment dokonania dostawy nieruchomości .....	80
2.2. Umowa przedwstępna sprzedaży .....	81
2.3. Przedpłata przy dostawie nieruchomości (zaliczka, zadek) .....	82
2.3.1. Uwagi ogólne.....	82
2.3.2. Wpłaty na mieszkaniowy rachunek powierniczy.....	83
2.3.3. Depozyt notarialny.....	84
3. Miejsce opodatkowania dostawy nieruchomości .....	85

4. Wysokość opodatkowania.....	88
4.1. Zastosowanie zwolnienia z VAT .....	88
4.1.1. Dostawa terenów niezabudowanych.....	88
4.1.2. Dostawa budynków, budowli lub ich części.....	94
4.1.3. Dostawa nieruchomości a zwolnienie ze względu na wysokość obrotu.....	122
4.2. Zastosowanie 8-procentowej stawki VAT .....	125
4.2.1. Budynki mieszkalne .....	125
4.2.2. Garaż (w tym garaż podziemny) oraz miejsce postojowe.....	128
4.2.3. Budynki niemieszkalne.....	129
4.2.4. Dostawa lokalu wraz z wyposażeniem (mieszkania pod klucz) .....	131
4.2.5. Powierzchnia użytkowa obiektu a preferencyjna stawka VAT .....	133
4.3. Zastosowanie 23-procentowej stawki VAT .....	135
5. Podstawa opodatkowania.....	136
5.1. Dostawa terenu niezabudowanego .....	136
5.2. Dostawa budynków lub budowli.....	136
5.3. Wartość nieruchomości wyrażona w walucie obcej.....	137
5.4. Dostawa nieruchomości pomiędzy podmiotami powiązаныmi.....	138
6. Wykazanie i rozliczenie podatku.....	140
7. Dokumentowanie dostawy nieruchomości .....	141
7.1. Faktura.....	141
7.1.1. Dostawa nieruchomości zwolniona z VAT .....	141
7.1.2. Dostawa nieruchomości opodatkowana odpowiednią stawką VAT.....	142
7.2. Obowiązek ewidencjonowania dostawy nieruchomości za pomocą kasy rejestrującej .....	143

## **Rozdział II**

<b>Najem i dzierżawa nieruchomości .....</b>	<b>145</b>
1. Pojęcie najmu i dzierżawy .....	145
2. Najem i dzierżawa jako odpłatne świadczenie usług .....	146
3. Najem i dzierżawa nieruchomości a działalność gospodarcza.....	147

3.1. VAT przy najmie prywatnym .....	147
3.2. VAT przy najmie świadczonym w ramach działalności gospodarczej .....	154
4. Obowiązek podatkowy przy najmie lub dzierżawie nieruchomości.....	155
4.1. Zasady powstawania obowiązku podatkowego przy najmie i dzierżawie nieruchomości.....	155
4.2. Kaucja zabezpieczająca a VAT .....	164
5. Dokumentowanie najmu i dzierżawy nieruchomości .....	169
5.1. Najem, dzierżawa a obowiązek i termin wystawienia faktury .....	169
5.2. Ewidencjonowanie najmu lub dzierżawy za pomocą kasy rejestrującej.....	178
6. Sposób ustalania podstawy opodatkowania przy najmie lub dzierżawie nieruchomości .....	181
6.1. Zasady ogólne .....	181
6.2. Przenoszenie kosztów podatków i opłat administracyjnych .....	183
6.3. Odsprzedaż mediów.....	187
6.4. Przenoszenie opłat za wywóz odpadów .....	193
6.5. Obciążenie za media bez świadczenia usługi najmu....	196
7. Miejsce opodatkowania najmu nieruchomości.....	197
7.1. Obowiązek podatkowy .....	206
7.2. Podstawa opodatkowania oraz kurs waluty .....	209
8. Wysokość opodatkowania.....	214
8.1. Stawka podstawowa (23%).....	214
8.2. Stawka preferencyjna (8%) .....	214
8.3. Zwolnienie od podatku.....	218
9. Przedterminowe rozwiązanie umowy najmu/dzierżawy ...	222
10. Cesja umowy najmu.....	228
11. Zwrot nakładów inwestycyjnych .....	230
12. Najem/dzierżawa a odliczenie podatku naliczonego.....	238
12.1. Moment odliczenia .....	240
12.2. Odliczanie podatku naliczonego – wyłączenie dla usług noclegowych.....	241
12.3. Import usług a odliczenie podatku naliczonego.....	245

**Rozdział III**

<b>Nabycie lub użytkowanie nieruchomości .....</b>	<b>249</b>
1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem lub użytkowaniem nieruchomości.....	249
2. Wykorzystywanie nieruchomości zarówno do celów wykonywanej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza .....	253
2.1. Sposób określenia prewskaźnika odliczenia podatku naliczonego.....	255
2.2. Korekta podatku odliczonego przy nabyciu nieruchomości.....	262
2.3. Korekta podatku odliczonego przy zmianie przeznaczenia.....	266
3. Wykorzystywanie nieruchomości jednocześnie w działalności gospodarczej i do celów osobistych .....	271
4. Wykorzystywanie nieruchomości w działalności opodatkowanej i zwolnionej .....	274
4.1. Sposób określenia proporcji odliczenia podatku naliczonego.....	275
4.2. Dostawa nieruchomości jako składnik współczynnika proporcji odliczenia podatku naliczonego.....	278
4.3. Korekta kwoty odliczonego podatku naliczonego .....	281
4.4. Korekta podatku odliczonego przy zmianie przeznaczenia.....	284
5. Wykorzystanie nieruchomości zarówno w działalności poza VAT, jak i zwolnionej oraz opodatkowanej tym podatkiem.....	287
<b>Autorzy.....</b>	<b>291</b>





## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.)
- rozporządzenie 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- r.z.k.r. – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 20.12.2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2454 ze zm.)
- u.g.n. – ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2018 r. poz. 121 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)

- VI dyrektywa VAT – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE L 145, s. 1, ze zm.)

## Inne

- CEIDG – Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
- NSA (7) – Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów
- PCC – podatek od czynności cywilnoprawnych
- PKOB – Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

## Rozdział I

# SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI

## 1. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania VAT

### 1.1. Definicja na gruncie podatku od towarów i usług

#### 1.1.1. Definicja wprowadzona w prawie unijnym

**§** Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji nieruchomości. Nie oznacza to jednak, że taka definicja nie znajduje się w obrębie systemu podatku od wartości dodanej. Odpowiednią definicję przewidziano bowiem w art. 13b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1 ze zm.). W świetle tej definicji do celów stosowania dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.) za nieruchomość uznaje się:

- a) każdą określoną część ziemi, na jej powierzchni lub pod jej powierzchnią, która może stać się przedmiotem własności i posiadania;
- b) każdy budynek lub każdą konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;

- c) każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, np. drzwi, okna, dachy, schody i windy;
- d) każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji.

Definicja ta obowiązuje od 1.01.2017 r. i została wprowadzona w związku z problemami w stosowaniu przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług. W myśl art. 13b rozporządzenia 282/2011 definicję tę należy stosować do celów dyrektywy 2006/112/WE. Niemniej definicja umiejscowiona jest w rozdziale V „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”. Zgodnie natomiast z przyjętymi regułami wykładni zawarta w akcie prawnym definicja legalna musi być poddana interpretacji według procedur odnoszących się również do innych przepisów (niedopuszczalne jest jedynie przełamanie jej językowo jednoznacznego sensu)<sup>1</sup>. W tym zakresie zasadne zatem wydaje się uwzględnienie umiejscowienia definicji w rozporządzeniu 282/2011 (tj. wzięcie pod uwagę dalszego kontekstu uwzględniającego osadzenie tej definicji w danej jednostce systematyzacyjnej). W takim kontekście definicja ta może być stosowana wprost jedynie w odniesieniu do przepisów dotyczących ustalania miejsca opodatkowania czynności opodatkowanych. Niemniej zasadne wydaje się również jej pomocnicze stosowanie przy interpretowaniu innych przepisów dyrektywy 2006/112/WE (oraz ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.). Jest to bowiem jedyna definicja tego pojęcia w obrębie przepisów regulujących funkcjonowanie podatku od wartości dodanej.

Z definicji tej wynika, że nieruchomością będzie każdy wyraźnie określony obszar ziemi, który może się stać przedmiotem własności i posiadania. Zakres tej definicji obejmuje wszystko, co znajduje się na powierzchni ziemi oraz pod nią. Obejmuje więc zarówno glebę (dowolny element terenu), jak i część łądu pokrytego wodą (np. rzeki, jeziora). Na powierzchni ziemi mogą znajdować się towary, przy czym, aby uznać

---

<sup>1</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2008, s. 339.

je za nieruchomość, muszą być one trwale związane z gruntem. Dotyczy to np. drzew lub upraw. Elementy wyrastające z ziemi zajmują nie tylko część ładu na jej powierzchni, ale również pod jej powierzchnią, są bowiem w niej zakorzenione. Pod powierzchnią ziemi znajdują się również minerały i różnego rodzaju surowce. Jeżeli elementy te nie są wydobyte, to stanowią one nieruchomość.

Analizowaną definicją objęte są wyłącznie towary, które mogą być przedmiotem tytułu własności i posiadania. Wydaje się, że nieprawidłowe byłoby nadawanie ww. pojęciom znaczenia ugruntowanego w prawie krajowym. W obrębie podatku od wartości dodanej stosowane jest pojęcie dostawy towarów, które rozumie się jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. W wyroku z 11.02.2010 r., C-88/09, *Graphic Procédé* przeciwko *Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, EU:C:2010:76, Trybunał wskazał, że „pojęcie to obejmuje każdą czynność przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim w taki sposób, jakby była jego właścicielem”. W świetle powyższego dostawa towarów nie odnosi się do przeniesienia prawa własności zgodnie z prawem krajowym, lecz obejmuje wszelkiego rodzaju przekazanie rzeczy, w ramach którego nabywca upoważniany jest przez zbywcę do faktycznego rozporządzania (dysponowania) tą rzeczą, jakby był jej właścicielem. Zatem do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel może dojść nawet wówczas, gdy nie nastąpiło przeniesienie prawa własności w świetle przepisów krajowych. Istotne w tym przypadku jest to, aby doszło do przeniesienia własności lub posiadania w znaczeniu gospodarczym. Zatem w kontekście stosowania analizowanej definicji należy zawsze zweryfikować, czy dana nieruchomość może być przedmiotem posiadania lub własności. Przy czym pojęcia te należy rozumieć jako możliwość rozporządzania nieruchomością w taki sposób, jakby się było jej właścicielem.

Należy dodać, że zakresem tej definicji będą objęte również nieruchomości stanowiące własność publiczną (np. rzeki, jeziora, parki). Oczywiście najczęściej nieruchomości takie nie będą mogły być przedmiotem sprzedaży, nie dojdzie więc do ich dostawy. Niemniej niekiedy

Publikacja systematyzuje problematyczne zagadnienia związane ze skutkami rozliczeń podatku VAT transakcji sprzedaży, kupna, leasingu oraz najmu nieruchomości. Opisano w niej również sposób odliczania podatku naliczonego, gdy nabywca nieruchomości nie ma prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego przy jej nabyciu (oraz tzw. korekty wieloletniej).

W książce przedstawiono m.in.:

- transakcje zbycia nieruchomości, jak i świadczenie usług najmu/leasingu (wraz z tzw. re-fakturowaniem mediów),
- zagadnienia związane z tematyką użytkowania wieczystego, a także
- kiedy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej sprzedając grunty, mieszkania czy też wynajmując apartamenty staje się podatnikiem podatku VAT.

Autorzy uwzględnili ponadto tezy (oraz konsekwencje z nich wynikające) wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 16.11.2017 r., C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie.

W publikacji zawarto m.in. odpowiedzi na następujące pytania:

- Jak opodatkować sprzedaż kilku działek objętych jedną księgą wieczystą?
- Jak opodatkować działkę zabudowaną kilkoma budynkami lub budowlami?
- Jak opodatkować sprzedaż udziału w nieruchomości?
- Jak rozliczyć sprzedaż gruntu oddanego w wieczyste użytkowanie dotychczasowemu użytkownikowi wieczystemu?
- Czy najem nieruchomości przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu VAT?
- Jak rozliczyć sprzedaż nieruchomości przez współmałżonków, gdy tylko jeden z nich jest podatnikiem VAT?
- Jaką stawkę zastosować przy sprzedaży nieruchomości (23%, 8%, a może zwolnienie od opodatkowania)?

Książka jest przeznaczona dla adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, pracowników jednostek samorządu terytorialnego oraz ekonomistów i księgowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla każdego przedsiębiorcy, który w swoich zasobach posiada nieruchomość, a także osób inwestujących w nieruchomości (apartamenty na wynajem). Zainteresuje również nabywców nieruchomości, którzy nie mają pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego (uczelnie wyższe, jednostki samorządu terytorialnego, fundacje, stowarzyszenia).



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8124-849-5



CENA 149 Zł (W TYM 5% VAT)