



Rejent * rok 17 * nr 9(197)
wrzesień 2007 r.

Pytania i odpowiedzi

Pytanie I: *Jak powinna być udokumentowana umowa sprzedaży nieruchomości, gdy nabywcami są wspólnicy spółki cywilnej, którzy są jednocześnie współmałżonkami?*

Odpowiedź: Na podstawie decyzji Izby Skarbowej w Olsztynie z dnia 21 marca 2007 r. (PPI/4407-005-2/07) można sformułować odpowiedź następującą, jeśli wspólnicy spółki cywilnej kupują nieruchomość na cele prowadzonej przez siebie działalności, to faktura dokumentująca tę umowę powinna być wystawiona na spółkę cywilną. Nie ma tu znaczenia, że w akcie notarialnym jako nabywcy zostali wymienieni małżonkowie jako wspólnicy.

Gdy idzie o stan faktyczny, to był on następujący: Wspólnicy spółki cywilnej wzięli udział w przetargu na nieruchomość, ogłoszonym przez urząd miasta. Spółka ta wygrała przetarg, ale urząd wystawił fakturę nie na nią, tylko wymienił małżonków jako współników. Tak jak określał to akt notarialny. Ponieważ między współnikami spółki cywilnej i ich małżonkami istniała wspólność majątkowa, kupowana nieruchomość wchodziła do majątku wspólnego małżonków. Zgodnie z prawem cywilnym małżonkowie był więc również stroną umowy kupna-sprzedaży nieruchomości. Ale jednocześnie z aktu notarialnego wynikało jednoznacznie, że nieruchomość została kupiona na potrzeby prowadzonej przez wspólników działalności gospodarczej. Zdaniem Izby Skarbowej wskazuje to bezspornie, że na gruncie prawa podatkowego stroną umowy nabycia

nieruchomości jest spółka cywilna, mająca status podatnika VAT. Tak więc, mimo że w akcie notarialnym jako nabywcy nieruchomości wymieni są małżonkowie pozostający we wspólności majątkowej, urząd miejski powinien sprzedaż udokumentować fakturą wystawioną na spółkę cywilną, czyli winien podać imiona i nazwiska współników, adres spółki i jej NIP.

Wystawiony w ten sposób dokument oddawałby istotę tej umowy na gruncie prawa podatkowego zgodnie z treścią aktu notarialnego oraz spełniał wymogi zawarte w § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 maja 2005 r., regulującego zasady wystawiania faktur.

Izba powołała się przy tym na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdził, że „autonomiczność prawa podatkowego wyklucza możliwość interpretacji przepisów, która zakładałaby, że stosunki majątkowe między małżonkami, regulowane przepisami kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, mogą kształtować zakres praw i obowiązków podatników podatku od towarów i usług¹.

* * *

Pytanie II: *Czy sprzedaż podzielonej działki jest działalnością gospodarczą?*

Odpowiedź: Sprawa ta jest niezwykle kontrowersyjna, jako że pojawiły się – jak do tej pory – różne orzeczenia sądów administracyjnych. Jedne są korzystne dla osób fizycznych, dokonujących sprzedaży takich nieruchomości, inne zgodne są ze stanowiskiem władz skarbowych, które najczęściej uważają, że jeśli osoba fizyczna podzieli własną działkę budowlaną na kilka części, które następnie sprzeda różnym nabywcom, wtedy urzędnicy skarbowi potraktują ją jak podatnika i każą płacić VAT. Uznają, że taka osoba prowadzi działalność gospodarczą polegającą na obrocie nieruchomościami.

Przytaczając tezy orzeczeń przyjąłych podatnikom:

„Sprzedaży kilku lub więcej działek budowlanych, jeżeli stanowią one majątek osobisty podatnika i nie służą prowadzonej przez niego działal-

¹ Zob. w tej sprawie wyrok NSA z 30 marca 2004 r., FSK 83/04, i z 27 sierpnia 1999 r., III SA 8347/98.

ności gospodarczej, nie można uznać za taką działalność. Czynność ta nie wiąże się bowiem z uzyskiwaniem stałego dochodu”².

„Sama okoliczność, że podmiot wykonuje czynności wymienione w ustawie o VAT jako opodatkowane, nie jest wystarczającą przesłanką dla ich opodatkowania. Aby wykorzystywanie prywatnego majątku przez osoby fizyczne mogło stanowić działalność gospodarczą, niezbędne jest wykonywanie określonych czynności do celów zarobkowych w sposób ciągły”³. A oto teza orzeczenia sądu administracyjnego zgodna ze stanowiskiem urzędów skarbowych:

„Wielokrotna sprzedaż wydzielonych w wyniku podziału gospodarstwa rolnego działek budowlanych stanowi czynność podlegającą VAT. Małżonkowie, którzy podzielili gospodarstwo, przygotowali je do sprzedaży, a następnie zbyli różnym osobom w różnym czasie, wykonywali działalność gospodarczą”⁴.

Mając tak sprzeczne ze sobą stanowiska sądów administracyjnych, trudno sformułować jednoznaczną odpowiedź na postawione wyżej pytanie.

Jakie jednak bierze się argumenty pod uwagę, by zdecydować o tym, czy sprzedaż podzielonej działki może skończyć się zapłaceniem podatku, czy też nie. O to bowiem najczęściej pytają notariuszy osoby dokonujące podziału jednej nieruchomości na kilka części.

Z punktu widzenia VAT sytuacja jest rzeczywiście daleka od precyzji normatywnej. Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT nakazuje uznawać za czynności opodatkowane takie, które wykonywane są w sposób częstotliwy lub chociażby w okolicznościach wskazujących na taki zamiar. Takie sytuacje mają często miejsce w razie, gdy osoba fizyczna, która np. odziedziczyła dużą działkę budowlaną, nie mogąc jej sprzedać, parceluje ją na mniejsze kawałki, żeby znaleźć nabywców i uzyskać odpowiednią cenę. Z punktu widzenia urzędników skarbowych najprościej jest wówczas uznać, że kilka umów sprzedaży takich działek to już częstotliwość i po prostu naliczyć VAT. Oczywiście kwestią podstawową jest tu pojęcie „częstotliwości”, które niezdefiniowane otwiera szerokie pole do interpretacji.

² NSA w Warszawie, z dnia 15 stycznia 2007 r., SA/Wa 38885/06.

³ WSA we Wrocławiu z 6 września 2006 r., I SA/Wr 1254/05.

⁴ WSA w Olsztynie z 9 marca 2006 r., I SA/OI 10/06.

Warto zauważyć, że termin ten nie występuje w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁵, która jest podstawowym aktem prawnym w sferze podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Jest co prawda wskazanie na przesłanki, jakie warunkują możliwość uznania danej działalności za działalność gospodarczą, ale wśród nich nie ma terminu „częstotliwość”. Analizą prawną i doktrynalną tego pojęcia zajmuje się od dawna literatura prawnicza i ekonomiczna⁶. Osoby fizyczne dziwią się, że ci sami urzędnicy inaczej traktują sprzedaż tej samej działki budowlanej po podzieleniu na kilka samodzielnych części, a inaczej gdy jest ona zbywana jako całość. W pierwszym wypadku osoba ta płaci VAT, a w drugim już nie. Na takie interpretacje i praktyki urzędnicze oczywiście notariusze nie mają żadnego wpływu, lecz do ich powinności należy wyjaśnić sprzedającemu podzieloną działkę budowlaną, że musi się liczyć z zapłatą VAT-u.

Urzędy skarbowe potwierdzają swoje stanowisko w licznych interpretacjach, argumentując swoje rygorystyczne stanowisko, że w ich praktyce zdarzają się spekulanci skupujący nieruchomości, które później dzielą i jako właściciele sprzedają, unikając płacenia podatku VAT. Ich zdaniem jest to ukryta działalność gospodarcza, a ta powinna być opodatkowana.

Takie spojrzenie na tę kwestię czyni zwykle osoby fizyczne, które swój majątek mają szansę sprzedać, gdy podzieli je na części, płatnikami VAT-u. Paradoxem jest, że nie wykonując działalności gospodarczej, podlegają one przepisom o VAT, padając ofiarami interpretowania niejednoznacznych przepisów na ich niekorzyść, gdyż trudno uznawać za słuszne płacenie podatku VAT od działalności gospodarczej, której się *de facto* nie prowadzi.

Oczywiście pozostaje droga dochodzenia swoich racji w sądzie, ale – jak wskazują wyroki sądów administracyjnych – orzeczenia w tych kwestiach są różne.

Jot

⁵ Dz.U. Nr 253, poz. 2531 ze zm.

⁶ Zob. m.in. M. Sz y d ł o, *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005, s. 56 i nast.