

Wprowadzenie

Temat niniejszej publikacji wyraża zasadniczy cel, jakiemu służyło jej napisanie, a mianowicie zaprezentowanie alternatywnego dla UE, i zarazem dla Polski, prawnego modelu opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług. U podstaw powyższego celu leży przekonanie, że stosowane aktualnie przez UE rozwiązania w powyższym zakresie są nieefektywne (także fiskalnie), rodzą szereg poważnych wątpliwości interpretacyjnych (o czym świadczą liczne spory sądowe i rozbieżne stanowiska organów skarbowych) oraz prowadzą do znacznego zniekształcenia konstrukcji podatku od towarów i usług, naruszając tym samym zasadę neutralności podatkowej. Unijny (a jednocześnie polski) system opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług uważa się powszechnie za niezwykle skomplikowany i niezrozumiały, zwłaszcza dla podatników, z czym trudno polemizować. Ma on bardzo chaotyczny charakter, stanowi mieszaninę przepisów przewidujących zarówno zwolnienie, jak i opodatkowanie czynności związanych z nieruchomościami, w tym opodatkowanie przymusowe oraz tzw. opcjonalne. Taki stan z punktu widzenia niezwykle istotnej roli, jaką odgrywają nieruchomości w życiu społecznym, gospodarczym i fiskalnym, jest niedopuszczalny i wymaga naprawy, czemu ma służyć niniejsze opracowanie.

Mimo swojej złożoności model unijny oparty na dyrektywie 2006/112/WE został zdominowany przez trzy zasadnicze zwolnienia z opodatkowania. Pierwsze – dotyczy dostaw terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Drugie – odnosi się do dostaw obiektów (budynków i budowli) lub ich części oraz związanego z nimi gruntu po pierwszym zasiedleniu. Natomiast ostatnie zwolnienie obejmuje najem i dzierżawę nieruchomości (z wyjątkiem usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, najmu miejsc parkingowych, najmu sejfów oraz najmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń). Dlatego też system stosowany przez UE oraz poszczególne kraje członkowskie nazywany jest „modelem zwolnienia”.

W publikacji została postawiona teza, że stosowanie nadmiernej liczby zwolnień w podatku od towarów i usług, połączone ze zróżnicowanymi staw-

kami podatkowymi, stanowi główne źródło komplikacji i wadliwości systemu unijnego, a zarazem polskiego. Problem nie tkwi ani w przepisach krajowych, ani w sposobie implementacji regulacji UE, lecz właśnie w treści dyrektywy 2006/112/WE, która przewiduje zbyt duży wachlarz zwolnień mających z punktu widzenia podatku od towarów i usług niezwykle negatywne konsekwencje. Nie dotyczy to wyłącznie zwolnień stosowanych wobec nieruchomości, w szczególności wspomnianych wyżej trzech ich rodzajów (obejmujących dostawę terenów niezabudowanych innych niż budowlane, dostawę obiektów lub ich części oraz związanego z nimi gruntu po pierwszym zasiedleniu oraz najem i dzierżawę nieruchomości), ale także innych typów zwolnień, np. odnoszących się do czynności wykonywanych w interesie publicznym (kultura, edukacja, opieka zdrowotna, pomoc społeczna, działalność charytatywna, wychowanie fizyczne itp.).

Znacznie lepszym rozwiązaniem jest unikanie jakichkolwiek zwolnień w podatku od towarów i usług lub przynajmniej istotne ich ograniczenie. Aby dowieść przewagi pełnego opodatkowania nieruchomości nad systemem zakładającym zwolnienia, przedstawiono w publikacji zupełnie teoretyczny model całkowitego opodatkowania podatkiem od towarów i usług wszystkich czynności związanych z nieruchomościami. Opiera się on na dwóch szczególnych założeniach. Po pierwsze, podatek obciąża wszelką konsumpcję, nawet uzyskaną w sposób nieodpłatny, poza tzw. obrotem rynkowym. Po drugie zaś – opodatkowaniu podlega bieżąca konsumpcja, a nie jej zdyskontowana wartość odzwierciedlona przez cenę. W modelu tym wszyscy byłiby podatnikami mającymi pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego. Mimo że założenia te są uzasadnione, wdrożenie opartych na nich rozwiązań spotkałoby się z poważnymi trudnościami: administracyjnymi, politycznymi, a przede wszystkim fiskalnymi. Dlatego żaden system prawny nie zdecydował się na powyższy wariant. Wszystkie państwa opodatkowują wyłącznie transakcje rynkowe i korzystają z metody przedpłaty, co w praktyce jest znacznie prostsze i mniej kosztowne. Należy jednak podkreślić, że przedmiotowy model został opracowany nie z myślą o jego wdrożeniu, lecz w celu wykazania, że pełne opodatkowanie nieruchomości prowadzi do stanu absolutnej neutralności podatkowej i równości wszystkich uczestników szeroko pojętego obrotu nieruchomościami.

Powyższa, zupełnie teoretyczna koncepcja stała się podstawą zaprezentowania rozwiązań funkcjonujących w Nowej Zelandii i Australii, które jako jedne z nielicznych państw na świecie implementowały model pełnego opodatkowania nieruchomości, będący przeciwieństwem modelu unijnego. System ten zakłada pełne opodatkowanie wszelkich czynności związanych z nierucho-

mościami (dokonywanych przez podatników w obrocie rynkowym), oprócz najmu nieruchomości mieszkalnych oraz kolejnych dostaw takich nieruchomości. Choć nie realizuje on w pełni założeń modelu teoretycznego, to jednak nadal – jak zostało to dowiedzione w publikacji – ma znaczną przewagę nad koncepcją unijną. Opiera się bowiem na słusznym założeniu, że wszelkie odstępstwa od opodatkowania w systemie podatku od towarów i usług powinny mieć wyjątkowy charakter. Innymi słowy, zgodnie z założeniami koncepcyjnymi przedmiotowego podatku znacznie lepiej i łatwiej jest sprecyzować wybrane przypadki zwolnień (co ma miejsce w ramach modelu pełnego opodatkowania nieruchomości) niż określone przypadki opodatkowania (jak odbywa się to w modelu zwolnienia). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na pewną prawidłowość. Mianowicie model pełnego opodatkowania nieruchomości przyjęły kraje, które stosunkowo późno zdecydowały się wdrożyć do swoich systemów prawnych podatek od towarów i usług.

Niniejsza publikacja ma na celu wykazanie, że model pełnego opodatkowania nieruchomości, funkcjonujący m.in. w Nowej Zelandii i Australii, jest zdecydowanie lepszym rozwiązaniem od modelu zwolnienia, dominującego aktualnie na świecie i wdrożonego w szczególności przez UE mocą dyrektywy 2006/112/WE. Dzięki powszechności opodatkowania w modelu nowozelandzkim i australijskim można zastosować niższą stawkę podatkową, bez przywilejów i wyjątków (15% w przypadku Nowej Zelandii oraz 10% w przypadku Australii), co z kolei pozwala na realizację dwóch fundamentalnych zasad podatku od towarów i usług: zasady neutralności podatkowej oraz zasady minimalizacji jednostkowego ciężaru podatkowego. W ramach modelu zwolnienia, stosowanego m.in. przez UE, realizacja powyższych zasad jest niemożliwa. Wynika to z naruszania konstrukcji przedmiotowego podatku (przez stosowanie nadmiernej liczby zwolnień i zróżnicowanych stawek), czego efektem staje się jego patologizacja, a w dłuższej perspektywie – także niewydolność systemu fiskalnego. Znacznie bardziej efektywnym rozwiązaniem jest model zakładający powszechność opodatkowania przy zachowaniu niższej stawki podatkowej (bez przywilejów) oraz gwarancji pełnego odliczenia podatku naliczonego (jak ma to miejsce w Nowej Zelandii i Australii) niż system przewidujący szereg zwolnień, a jednocześnie oparty na wyższej stawce standardowej, od której dodatkowo przewidziane są liczne wyjątki (jak z kolei odbywa się to w UE i większości państw świata).

W publikacji zostanie przedstawiona propozycja implementacji modelu pełnego opodatkowania nieruchomości, stosowanego przez Nową Zelandię i Australię, na gruncie prawa unijnego, a jednocześnie polskiego. Nie będzie to

jednak implementacja bezpośrednia, lecz zakładająca pewną modyfikację powyższego rozwiązania. Powodem jest fakt, że zarówno model nowozelandzki, jak i australijski, mimo wyższości nad rozwiązaniem funkcjonującym w UE, mają – co ma być również wykazane – istotną wadę, odnoszącą się zarazem do metody unijnej. Otóż nie uwzględniają one zmian poziomu konsumpcji generowanej przez nieruchomości, a taka sytuacja w świetle podatku od towarów i usług (jako przede wszystkim podatku konsumpcyjnego) nie powinna mieć miejsca. Dotyczy to pozostającej całkowicie poza zakresem podatku od towarów i usług sprzedaży wszelkich rodzajów nieruchomości dokonywanej przez konsumentów. Wydaje się również, że nie istnieją uzasadnione powody, dla których kolejne dostawy nieruchomości mieszkalnych, jak również najem tego typu nieruchomości, miałyby podlegać zwolnieniu, jak ma to miejsce w przypadku nowozelandzkiego i australijskiego modelu pełnego opodatkowania.

Dla potrzeb publikacji wykorzystano trzy metody badawcze: prawnodogmatyczną, prawnohistoryczną oraz prawnoporównawczą. Pierwsza metoda posłużyła do analizy i zaprezentowania aktualnych regulacji prawnych dotyczących opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług w UE oraz w Polsce. Poza opisem czynności podlegających opodatkowaniu wiele uwagi poświęcono istocie podmiotowości prawnopodatkowej oraz pojęciu nieruchomości zarówno w ujęciu podatkowym, jak i cywilistycznym. Często przedmiotem analizy były jednocześnie przepisy unijne i polskie, przy czym te ostatnie w wielu miejscach stanowiły przykład implementacji regulacji unijnych. Dokonano również analogicznych badań systemu nowozelandzkiego oraz australijskiego, co miało pomóc w późniejszym porównaniu analizowanych modeli i znalezieniu optymalnego rozwiązania dla UE.

Dzięki drugiej metodzie przedstawiono historyczny zarys przemian, jakim podlegało opodatkowanie nieruchomości podatkiem od towarów i usług w UE i Polsce. Porównano m.in. przepisy aktualnej dyrektywy 2006/112/WE na tle poprzedniej – dyrektywy 77/388/EWG, jak również regulacje obecnej ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług na tle dawnej ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹. Dokonano także, podobnie jak w przypadku metody prawnodogmatycznej, analogicznych badań dotyczących Nowej Zelandii i Australii. W tym celu poddano szczególnej analizie nowozelandzką ustawę o podatku od towarów i usług z 3.12.1985 r. oraz australijską ustawę o podatku od towarów i usług z 8.7.1999 r.

¹ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

Obie powyższe metody zostały uzupełnione o szeroką analizę orzecznictwa, doktryny oraz stanowiska organów fiskalnych każdego z omawianych systemów prawnych. Przytoczono także szereg danych statystycznych pozyskanych z instytucji krajowych i zagranicznych.

W ten sposób stało się możliwe sięgnięcie do ostatniej metody (prawno-porównawczej). Wyniki analizy (również historycznej) europejskiego, nowozelandzkiego i australijskiego modelu dały podstawy do sformułowania wniosków *de lege ferenda* w postaci alternatywnego dla UE (a zarazem dla Polski) sposobu opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług.

Publikacja została podzielona na pięć rozdziałów. W pierwszym rozdziale przeprowadzono analizę nieruchomości jako przedmiotu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dokonano ich klasyfikacji na trzy podstawowe kategorie: grunty, budynki i budowle oraz lokale wraz z częściami przynależnymi. Wyjaśniono również specyfikę nieruchomości, uwypuklając te ich cechy, które mogą być szczególnie problematyczne z podatkowego punktu widzenia. Podkreślono dwoistą naturę nieruchomości jako dóbr trwałego użytku, często łączących w sobie dwa zupełnie różne elementy: konsumpcyjny oraz inwestycyjno-oszczędnościowy. Sposób traktowania obu składników na gruncie podatku od towarów i usług jest całkowicie odmienny. Podczas gdy pierwszy podlega opodatkowaniu, drugi – już nie. Jak zostanie wykazane, wiele problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości ma swoje źródło nie tylko w przepisach podatkowych, lecz także w samej specyfice nieruchomości oraz definicjach cywilistycznych (charakterystycznych dla rozwiązań europejskich) lub definicjach w systemie anglosaskim. Właściwe zrozumienie koncepcji nieruchomości jest zatem niezbędnym warunkiem za projektowania optymalnego modelu ich opodatkowania.

Drugi rozdział poświęcono problematyce podmiotowości prawnopodatkowej. Pojęcie podatnika na gruncie podatku od towarów i usług odgrywa, obok czynności podlegających opodatkowaniu, podstawową rolę w wyznaczeniu zakresu opodatkowania. Podczas gdy określenie czynności wskazuje na zakres przedmiotowy podatku, to definicja podatnika ujmuje jego zakres podmiotowy. W rezultacie, aby doszło do opodatkowania, konieczne jest jednoczesne spełnienie dwóch warunków, tj. zaistnienie czynności opodatkowanej (w przypadku nieruchomości – dostawy towaru lub świadczenia usługi) oraz wykonanie jej przez podmiot występujący w roli podatnika. Pojawia się tu zatem dyalemat, czy należy pozostawić poza zakresem podatku od towarów i usług (jako podatku konsumpcyjnego) czynności wykonywane przez konsumentów nawet wówczas, kiedy dochodzi do aprecjacji nieruchomości będącej wynikiem

wzrostu poziomu generowanej przez nie konsumpcji. Rozważania na temat podmiotowości prawnopodatkowej będą miały istotne znaczenie z punktu widzenia dalszej części publikacji, gdzie zostanie przedstawiona propozycja rozwiązania powyższego problemu przez rekomendację opodatkowania czynności konsumentów z zastosowaniem mechanizmu marży i wykorzystaniem ku temu obecnego podatku od czynności cywilnoprawnych.

W trzecim i czwartym rozdziale zostały zaprezentowane dwa przeciwne modele opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług. Pierwszy – to model zwolnienia stosowany aktualnie w UE. Jego analizę oparto na dwóch podstawowych typach czynności: dostawie towarów i świadczeniu usług, przy czym dostawa towarów odnosi się do terenów niezabudowanych oraz budynków, budowli i ich części, a świadczenie usług dotyczy najmu i dzierżawy nieruchomości. Starano się w ten sposób zachować klasyfikację stosowaną w dyrektywie 2006/112/WE (por. art. 12 ust. 1, art. 135 ust. 1 lit. j, k i l oraz art. 137 ust. 1 lit. b, c i d). W ramach dostawy towarów poruszono również szczególnie problematyczne zagadnienia związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego oraz gruntami pod zabudowaniami. Wyodrębniono także kolejny podrozdział poświęcony opodatkowaniu nieodpłatnego przekazania elementów infrastruktury technicznej, aby podkreślić złożoność i niejednoznaczność modelu stosowanego dziś przez UE. Mimo bowiem ustanowienia w dyrektywie 2006/112/WE (oraz w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług) dychotomicznego podziału na czynności podlegające opodatkowaniu (dostawę towarów i świadczenie usług) niektóre stany faktyczne nadal sprawiają trudność w jednoznacznym ich przyporządkowaniu.

Drugi model to metoda pełnego opodatkowania nieruchomości. Tę część analizy poprzedzono prezentacją wspomnianego wyżej, całkowicie teoretycznego modelu opodatkowania wszelkich czynności związanych z nieruchomościami. Stał się on podstawą do przedstawienia rozwiązań funkcjonujących aktualnie w Nowej Zelandii i Australii. Sposób funkcjonowania systemu nowozelandzkiego i australijskiego, jak również modelu teoretycznego został zilustrowany odpowiednimi przykładami liczbowymi. Przyjęto w nich te same założenia, aby ukazać różnice między analizowanymi metodami (zrezygnowano w trzecim rozdziale z podobnego przykładu dla UE ze względu na zbyt dużą komplikację systemu, a tym samym jego wielowariantowość i związaną z nią nieprzejrzystość). Co ciekawe, łączna analiza modelu nowozelandzkiego i australijskiego zajęła niespełna 30 stron, podczas gdy wyniki badań poświęconych systemowi unijnemu zostały zawarte na 100 stronach. Należy przy tym podkreślić, że poziom szczegółowości obu analiz był podobny. Liczby te świad-

czą zatem o prostocie, przejrzystości, a przede wszystkim – przystępności rozwiązań stosowanych w Nowej Zelandii i Australii, czego niestety brakuje modelowi unijnemu.

W piątym rozdziale zamieszczono rekomendację wprowadzenia w UE, i jednocześnie w Polsce, zupełnie nowej metody opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług, opartej na zmodyfikowanej metodzie pełnego opodatkowania nieruchomości.

Zakończenie niniejszej publikacji zawiera wyniki rozważań dotyczących tezy postawionej we Wprowadzeniu, jak również ocenę, na ile potwierdziły się przyjęte hipotezy robocze. Dało to podstawę do sformułowania wniosków *de lege ferenda*.

W opracowaniu nie poruszono problemu leasingu nieruchomości. Temat ten specjalnie pominięto, ponieważ z punktu widzenia celów niniejszej publikacji jego odrębna analiza pozostaje bez znaczenia. Każdy leasing nieruchomości można bowiem zakwalifikować jako dostawę towaru albo świadczenie usługi w zależności od spełnienia odpowiednich kryteriów. Powyższy dychoomiczny podział pozostaje zatem w zgodzie z konstrukcją trzeciego rozdziału, który z kolei opiera się na klasyfikacji zaczerpniętej z dyrektywy 2006/112/WE. Podobnie, nie badano innych szczególnych typów czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, jak: wywłaszczenie nieruchomości, przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, sprzedaż egzekucyjna, zamiana nieruchomości, zasiedzenie czy też ustanowienie służebności gruntowej. Wynika to z faktu, że wskazane zdarzenia w świetle podatku od towarów i usług również stanowią albo dostawę towarów, albo świadczenie usług. Celem publikacji nie było natomiast szczegółowe opisywanie kolejnych rodzajów czynności podlegających opodatkowaniu. Wystarczyło zaprezentowanie przykładowych zdarzeń mieszczących się w definicji „dostawa towaru” lub „świadczenie usługi”. Niniejsze opracowanie ma charakter przede wszystkim problemowy. Jego zadanie polega na identyfikacji głównych źródeł wadliwości europejskiego modelu opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług oraz zaprezentowanie rozwiązań, które pomogłyby uzdrowić ten model. Nie istniała zatem potrzeba drobiazgowej analizy wszystkich typów czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Badaniu nie poddano również zagadnień związanych z momentem powstania obowiązku podatkowego, zasadami zwrotu podatku, rejestracją, a także czynnościami dokumentacyjnymi i sprawozdawczymi. Kwestie te, na tle rozważań prowadzonych w opracowaniu, mają bowiem charakter jedy-

nie uzupełniający, a wręcz techniczny, stąd ich analiza pozostaje obojętna dla wywodów wynikających z publikacji.

Nie było także potrzeby prezentowania innych, poza unijnym oraz nowozelandzkim i australijskim, przykładów opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług. Wynika to z faktu, że aktualnie na świecie funkcjonują jedynie dwa tego typu modele, których odzwierciedleniem są powyższe rozwiązania, tj. tzw. model zwolnienia (stosowany m.in. w UE) oraz tzw. model pełnego opodatkowania (przyjęty m.in. przez Nową Zelandię i Australię). Należy przy tym zaznaczyć, że model zwolnienia ma charakter dominujący, gdyż został wdrożony w zdecydowanej większości państw stosujących podatek od towarów i usług² (system unijny uznawany jest w tym zakresie za wzorcowy). Jedynie kilka krajów zdecydowało się na model pełnego opodatkowania nieruchomości, będący odwrotnością modelu zwolnienia (w tym z kolei przypadku za wzorcowe uznaje się rozwiązania nowozelandzkie i australijskie).

Publikacja uwzględnia stan prawny na dzień 1.3.2018 r.

² Podatek od towarów i usług funkcjonuje aktualnie w ok. 160 państwach, w tym we wszystkich krajach członkowskich Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych Ameryki). Przedmiotowego podatku nie stosują m.in.: Arabia Saudyjska, Brunei, Katar, Kuwejt, Libia, Malediwy, San Marino, Watykan, Zjednoczone Emiraty Arabskie, 2 specjalne regiony administracyjne Chińskiej Republiki Ludowej (Hongkong i Makao), 6 brytyjskich terytoriów zamorskich (Anguilla, Bermudy, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Gibraltar, Kajmany, Turks i Caicos) oraz 2 dependencje Korony Brytyjskiej (wyspa Guernsey i wyspa Jersey).

Rozdział I. Nieruchomość jako przedmiot czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług

§ 1. Uwagi ogólne

Niniejszy rozdział poświęcony jest analizie nieruchomości jako przedmiotu czynności (dostawy towarów oraz świadczenia usług), które podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Rozdział składa się z trzech części. W pierwszej – zostaną zaprezentowane przemyślenia dotyczące nieruchomości jako towaru z podatkowego punktu widzenia. Szczególnie wiele uwagi będzie skupionej na aspektach historycznych związanych ze zmianą definicji „towaru” w polskich przepisach, mającą miejsce z początkiem 2011 r. Pomoże to zrozumieć pewną ewolucję, która nastąpiła w sposobie postrzegania nieruchomości gruntowych na tle podatku od towarów i usług. Aktualnie przez „towar” rozumie się każdy przedmiot materialny mogący stanowić samodzielny element obrotu gospodarczego, w tym wszelkie rodzaje nieruchomości (oraz ich części). Mimo że ustawa definiuje pojęcie towaru, nie tłumaczy już (poza dwoma wyjątkami dotyczącymi „obiektów budownictwa mieszkaniowego” i „terenów budowlanych”), co należy rozumieć przez stanowiące go nieruchomości (jako rzeczy), tj. grunty, budynki, budowle lub ich części, chociaż posługuje się tymi terminami. Będzie to stanowiło, zgodnie z ogólnymi zasadami wykładni, podstawę do analizy również innych aktów prawnych, które wyjaśniają powyższe pojęcia. Punktem wyjścia dla dalszych rozważań stanie się definicja nieruchomości zawarta w art. 46 § 1 KC. Pozwoli to zrozumieć wiele istotnych kwestii, dotyczących m.in. ustanawiania odrębnej własności nieruchomości i sposobu uzyskiwania przez nie samodzielności koniecznej do nabycia statusu towaru dla potrzeb podatkowych.

Druga część rozdziału będzie poświęcona zagadnieniu właściwego zakwalifikowania udziału we współwłasności nieruchomości (jako rzeczy/towaru lub prawa) oraz czynności jego zbycia (jako dostawy towaru lub świadczenia

usługi). Powyższy problem stanowi źródło szczególnych kontrowersji na gruncie podatku od towarów i usług. Rozbieżności te mają główne źródło w stosowanym aktualnie przez UE modelu opodatkowania nieruchomości. Rezygnacja z panujących dziś zwolnień w opodatkowaniu obrotu nieruchomościami pomogłaby zlikwidować przyczynę nieporozumień.

Na końcu rozdziału przedstawiona zostanie analiza specyfiki nieruchomości z punktu widzenia podatku od towarów i usług. Jak się okaże, jednym z najbardziej problematycznych zagadnień w tym zakresie jest to, że nieruchomości stosunkowo często łączą w sobie elementy konsumpcyjne oraz inwestycyjno-oszczędnościowe, które na gruncie podatku od towarów i usług traktowane są zupełnie inaczej. O ile pierwsze podlegają powyższemu podatkowi, o tyle drugie – stanowią już przedmiot podatku dochodowego. W sposób oczywisty wywołuje to pewne komplikacje związane z prawidłowym opodatkowaniem nieruchomości.

§ 2. Nieruchomość jako towar na gruncie podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 2 pkt 6 VATU przez towary należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Towarem jest więc – niezależnie od jakiejkolwiek klasyfikacji – każdy przedmiot materialny, w szczególności nieruchomość¹.

Powyższa definicja uległa istotnej zmianie z dniem 1.1.2011 r.². W poprzednim stanie prawnym za towary uznawało się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, jeżeli stanowiły przedmiot czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz były wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty³. Dany przedmiot (oraz energia)

¹ Przedmiotem opodatkowania nie jest już jednak sama nieruchomość, lecz określony stan faktyczny lub prawny (o charakterze dynamicznym), z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego. Por. W. Modzelewski (red.), Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, Warszawa 2013, s. 35; L. Etel, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998, s. 13–14; *idem*, Opodatkowanie nieruchomości w Polsce. Problemy praktyczne, Białystok 2001, s. 38.

² Zmiany wprowadzono na mocy art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 226, poz. 1476).

³ Por. W. Modzelewski (red.), Komentarz, s. 34.

mógł być zatem uznany za towar tylko i wyłącznie wtedy, jeśli spełniał jednocześnie dwie przesłanki: był przedmiotem czynności opodatkowanych oraz znajdował się w odpowiednich klasyfikacjach statystycznych (wymogi te nie dotyczyły jedynie gruntów). Przedmiot niewypełniający któregokolwiek z powyższych warunków nie stanowił towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Poprzednia definicja była powszechnie krytykowana w doktrynie, jak również wzbudzała wiele niejasności w orzecznictwie. Za niewłaściwe uznawano nadanie określonemu przedmiotowi (w tym nieruchomości, poza gruntami) statusu towaru tylko w momencie dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Status ten miał charakter tymczasowy, a nie stały, ponieważ nie zależał od trwałych, obiektywnie istniejących cech danego przedmiotu⁴. Również negatywnie oceniano powiązanie pojęcia towaru z klasyfikacjami statystycznymi (PKWiU i PKOB). Podnoszono słuszny argument, że klasyfikacje te są normami stworzonymi dla zupełnie innych celów (niepodatkowych), a poza tym stosunkowo szybko się dezaktualizują ze względu na ciągły postęp techniczny i pojawianie się coraz to nowszych przedmiotów. Wskazywano również, że w przepisach unijnych definiujących pojęcie towaru nie ma odesłania do żadnych klasyfikacji statystycznych⁵.

Co więcej, dotychczasowy sposób definiowania towarów wywoływał wewnętrzną sprzeczność samej ustawy. Otóż zgodnie z art. 41 ust. 13 VATU towary i usługi będące przedmiotem czynności opodatkowanych niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką podstawową, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę. Biorąc pod uwagę, że towarem (stosownie do brzmienia art. 2 pkt 6 VATU) mógł być wyłącznie przedmiot zamieszczony w odpowiedniej klasyfikacji, powyższa treść art. 41 ust. 13 pozostawała w ewidentnej logicznej kolizji z art. 2 pkt 6, ponieważ według ówczesnego stanu prawnego nie istniała kategoria towarów niewskazanych w klasyfikacjach statystycznych. Stawiało to tym samym pod znakiem zapytania moc prawną art. 41 ust. 13, skoro dotyczył on rzeczy niebędących towarami, a więc niemogących stanowić przedmiotu czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług⁶.

⁴ T. Michalik, Komentarz do art. 2 VATU, w: T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa 2013, Legalis, teza 20.

⁵ A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 2 VATU, w: A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Warszawa 2014, Lex/el., pkt 16.

⁶ T. Michalik, Komentarz do art. 2 VATU, teza 21.

Zmianę definicji należy zatem ocenić bardzo pozytywnie. Nie tylko doprowadziła do wyeliminowania wewnętrznych sprzeczności ustawy, lecz także znacznie uprościła tak podstawowe pojęcie, jak towar. W rzeczywistości ustawodawca nie zrezygnował całkowicie z odesłań do klasyfikacji statystycznych (m.in. wobec niektórych rodzajów nieruchomości). Mocą tego samego aktu, którym zmieniono definicję towaru (ustawa z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁷) wprowadzono art. 5a VATU, stanowiący, że towary lub usługi będące przedmiotem czynności opodatkowanych, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. W szczególności dotyczy to obiektów budownictwa mieszkaniowego oraz obiektów budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, przy określeniu których pozostawiono odwołanie do PKOB⁸. Powyższa sytuacja nie wywołuje już jednak sprzeczności i nieporozumień, jakie miały miejsce do końca 2010 r.

W nowej definicji towaru zrezygnowano ze zbędnego wyliczenia poszczególnych jego rodzajów (budynki, budowle, grunty itd.), opierając się wyłącznie na pojęciu rzeczy (i uznając dodatkowo za towar każdą postać energii). Zgodnie z powszechnie przyjętym w literaturze stanowiskiem rzeczami są przedmioty materialne stanowiące elementy przyrody zarówno w stanie pierwotnym, jak i przetworzonym, na tyle wyodrębnione (naturalnie lub sztucznie),

⁷ Dz.U. Nr 226, poz. 1476.

⁸ Zgodnie z art. 2 pkt 12 VATU przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się „budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11”. Poprzednia definicja (zmieniona ustawą z 19.9.2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, Dz.U. Nr 192, poz. 1382) również nawiązywała do PKOB, stanowiąc, że obiekty budownictwa mieszkaniowego to „budynki mieszkalne stałego zamieszkania, sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych: 111 – Budynki mieszkalne jednorodzinne, 112 – Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe, ex 113 – Budynki zbiorowego zamieszkania – wyłącznie: budynki kościołów i innych związków wyznaniowych, klasztory, domy zakonne, plebanie, kurie, rezydencje biskupie oraz rezydencje Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej”. Z kolei przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12a VATU, rozumie się „obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b”.

że w relacjach społeczno-gospodarczych mogą być uznawane za dobra samostne⁹. O istnieniu każdej rzeczy stanowią zatem dwie konstytutywne cechy: materialny (fizyczny) charakter i wyodrębnienie z przyrody¹⁰. Rzeczy można klasyfikować według różnych kryteriów, co pozwala na rozróżnienie rzeczy prostych i złożonych, podzielnych i niepodzielnych, zużywalnych i niezużywalnych, istniejących i przyszłych (*res speratae*), oznaczonych co do gatunku (*genus*) i co do tożsamości (*species*) itp.¹¹. Najważniejszą jednak formą klasyfikacji jest podział rzeczy na nieruchomości i ruchomości, przy czym Kodeks cywilny definiuje tylko te pierwsze (art. 46 § 1 KC). Ponieważ powyższy podział ma charakter dychotomiczny, wszystkie rzeczy niebędące nieruchomościami są rzeczami ruchomymi (z pewnymi wyjątkami, np. w postaci praw majątkowych)¹². Sens prawny wyodrębnienia wśród rzeczy nieruchomości i ruchomości ma źródło w konieczności poddania obydwu grup odmiennym regułom prawnym, z tym że przepisy dotyczące obrotu nieruchomościami są znacznie bardziej restrykcyjne i wyczerpujące w związku z deficytem nieruchomości (zwłaszcza gruntów) oraz ich szczególną rolą w życiu społeczno-gospodarczym¹³.

Po usunięciu z definicji towaru rozróżnienia na „rzeczy ruchome”, „budynki, budowle lub ich części” i „grunty” zakres przedmiotowy pojęcia w rzeczywistości nie uległ zmianie. Jak bowiem wyżej wskazano, pojęcie rzeczy, do której obecnie odsyła definicja towaru, zawiera w sobie zarówno ruchomości, jak i nieruchomości, a te z kolei obejmują nie tylko grunty, lecz także budynki, budowle i ich części. Dotychczasowy, kazuistyczny sposób określania towaru był w dużym stopniu uzasadniony objęciem nim po 1.5.2004 r. także gruntów¹⁴. Chciano tą drogą zaakcentować powyższy fakt. Dalsze jednak utrzymy-

⁹ Zob. m.in. J. Wasilkowski, *Zarys prawa rzeczowego*, Warszawa 1963, s. 8 oraz A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólne*, Warszawa 2001, s. 233.

¹⁰ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 112.

¹¹ K. Piasecki, *Komentarz do art. 45 KC*, w: K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003, Lex/el., pkt 13.

¹² W. Modzelewski (red.), *Komentarz*, s. 34.

¹³ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 5; M. Bednarek, *Komentarz do art. 45 KC*, w: M. Bednarek, *Mienie. Komentarz do art. 44–55³ Kodeksu cywilnego*, Kraków 1997, Lex/el., pkt 2A.

¹⁴ Zgodnie z art. 4 pkt 1 poprzedniej ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), przez towary rozumiało się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności opodatkowanych, jeżeli zostały wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Towarami nie były zatem grunty, stąd ich sprzedaż nie podlegała

wanie wyodrębnienia nie ma obecnie już sensu, skoro wystarczy zwykłe odeślanie do pojęcia rzeczy¹⁵.

Aktualnie towarem na gruncie podatku od towarów i usług¹⁶ jest zatem każdy przedmiot materialny mogący stanowić samodzielny element obrotu gospodarczego¹⁷, w tym wszelkie rodzaje nieruchomości (oraz ich części¹⁸). Tak szeroki zakres pojęcia towaru wynika z konstrukcji powyższego podatku jako powszechnego przedmiotowo podatku od konsumpcji. Co ważne, dla uznania danego przedmiotu za towar mają znaczenie jedynie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Naczelny Sąd Administracyjny w wyr. z 16.7.1997 r. (III SA 776/97, niepubl.) stwierdził: „przyjęcie przez stronę skarżącą definicji towaru z § 2 pkt 17 rozporządzenia z 15.1.1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35) zamiast oparcia się na przepisach dotyczących określonego podatku – w tym wypadku podatku od towarów i usług – musiało pociągnąć za sobą ryzyko naruszenia przepisów ustawowych”. Podobnie wypowiedział się NSA w innym orzeczeniu¹⁹, wskazując, że jeśli dana gałąź prawa ustanawia swoje własne, odrębne definicje, wówczas mają one zastosowanie w miejsce tych powszechnie obowiązujących. Dotyczy to m.in. ustawy

opodatkowaniu (co nie stało na przeszkodzie objęcia podatkiem usług związanych z gruntem, np. dzierżawy).

¹⁵ A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 2 VATU, pkt 9.

¹⁶ Termin „towar” odnaleźć można także w innych ustawach, w szczególności w ustawie z 12.6.2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 684 ze zm.), jak również w ustawie z 30.5.2014 r. o prawach konsumenta (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 683) i uchylonej przez nią ustawie z 27.7.2002 r. o szczególnych warunkach sprzedaży konsumenckiej oraz o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz.U. Nr 141, poz. 1176 ze zm.). Powyższy termin traktowany jest wówczas jako synonim rzeczy, jeśli pokrywa się z pojęciem zdefiniowanym w art. 45 KC. W pozostałym zakresie stanowi szersze ujęcie umów oraz innych stosunków prawnych w gospodarczym znaczeniu (nie prawnym). Zob. W.J. Katner (red.), Prawo zobowiązań – umowy nienazwane, SPP, t. 1, Warszawa 2010, s. 1201; E. Niezbecka, Komentarz do art. 45 KC, w: A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Część ogólna, Warszawa 2012, Lex/el., pkt 14.

¹⁷ Nie można zatem uznać za towar np. nakładów poniesionych na modernizację nieruchomości będącej przedmiotem najmu lub dzierżawy, ponieważ efekty tych nakładów, stanowiąc nierozdzielalną całość z nieruchomością, już w chwili ich poniesienia należą do właściciela nieruchomości. Nie mieszczą się tym samym w definicji towaru (wyr. WSA we Wrocławiu z 13.2.2007 r., I SA/Wr 1489/06, Legalis).

¹⁸ Warunkiem uznania danej części budynku lub budowli za towar (a tym samym za przedmiot czynności opodatkowanej) jest jej wyodrębnienie w samodzielny lokal (mieszkalny lub o innym przeznaczeniu). Wprawdzie NSA w Katowicach w wyr. z 15.4.2003 r. (I SA/Ka 629/02, niepubl.) uznał, że prawne wyodrębnienie nie jest tu konieczne, jednak wyrok ten oparty był na poprzedniej ustawie o podatku od towarów i usług.

¹⁹ Wyr. NSA z 19.3.2010 r., I FSK 174/09, Legalis.

o podatku od towarów i usług, która – jak zaznaczył sąd – wprowadza wiele odrębnych określeń.

Sytuacja nie jest jednak do końca klarowna. Ustawa wprawdzie definiuje pojęcie towaru, niestety nie tłumaczy już (poza pewnymi wyjątkami, o czym dalej), co należy rozumieć przez stanowiące go nieruchomości (jako rzeczy), tzn. grunty, budynki, budowle lub ich części, mimo że posługuje się również tymi określeniami. Co więcej, ustawa nawet nie odsyła w tym zakresie do innych gałęzi prawa i aktów, które wyjaśniają powyższe wyrażenia. Zgodnie z poglądem prezentowanym w doktrynie tzw. definicje obce nie są wiążące podczas wykładni przepisów podatkowych tylko wtedy, jeśli zasadniczo różnią się od ich znaczenia potocznego. Kiedy jednak definicje te opisują terminy zarezerwowane wyłącznie dla języków konwencjonalnych, w szczególności dla języka prawnego²⁰, należy je stosować nawet w przypadku, gdy ustawa podatkowa nie nawiązuje do nich wyraźnie²¹. Przykładem typowo prawnego terminu, mającego w języku potocznym jedynie znaczenie wtórne, jest bez wątpienia „nieruchomość”. Ponieważ pojęcie to zostało już wyjaśnione w prawie cywilnym (art. 46 § 1 KC), należy zgodnie z powyższym tokiem rozumowania przyjąć, że jego kodeksowa definicja będzie miała także zastosowanie do ustawy o podatku od towarów i usług, mimo że ta milczy w powyższym zakresie. Zbliżone stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyr. z 7.9.2010 r. (III SA/Wa 1346/10, niepubl.): „Traktując grunt jako towar ustawodawca nie definiuje odrębnie pojęcia gruntu. W związku z czym przyjmuje się, że należy w tym zakresie odwołać się do definicji gruntu (a właściwie nieruchomości gruntowej) sformułowanej w art. 46 § 1 kodeksu cywilnego”. Powyższe orzeczenie zostało wprawdzie wydane jeszcze w trakcie obowiązywania poprzedniej definicji towaru i dotyczy wyłącznie nieruchomości gruntowej, ale wciąż pozostaje aktualne, gdyż ustawodawca w dalszym ciągu nie wyjaśnił (na potrzeby podatku od towarów i usług) pojęcia nieruchomości, jak i poszczególnych jej rodzajów (poza „obiektami budownictwa mieszkaniowego” i „terenami budowlanymi”, jed-

²⁰ Są to tzw. pojęcia typowo prawne, a więc zdefiniowane wyłącznie w aktach prawnych i nie występujące w języku potocznym lub mające w nim inne znaczenie (por. *L. Etel, R. Dowgier*, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości dróg wewnętrznych. Glosa do wyroku WSA w Olsztynie z 18.1.2007 r., I SA/Ol 582/06, *Finanse Komunalne* 2007, Nr 3, poz. 49).

²¹ *W. Nykiel*, Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), w: *T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz* (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 431–432.

nak stanowią one wyłącznie wybrane typy szerszych określeń, jak „budynki” i „nieruchomości gruntowe”, które nadal nie są zdefiniowane²².

Zgodnie z art. 46 § 1 KC nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Powyższa definicja stanie się punktem wyjścia do dalszych, bardziej szczegółowych rozważań na temat kolejnych rodzajów nieruchomości (lub ich części) jako rzeczy i towarów (nieruchomości gruntowych, budynków, budowli, lokali, pomieszczeń pomocniczych i przynależnych). Postanowienia Kodeksu cywilnego zostaną uzupełnione analizą innych aktów prawnych, a zwłaszcza ustawy z 21.8.1997 r. o gospodarce nieruchomościami, ustawy z 6.7.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece²³, ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym²⁴, ustawy z 28.9.1991 r. o lasach²⁵, ustawy z 7.7.1994 r. – Prawo budowlane, ustawy z 24.6.1994 r. o własności lokali, ustawy z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych oraz stosownych rozporządzeń. Pozwoli to poruszyć szereg kolejnych istotnych zagadnień, jak choćby dotyczących ustanawiania odrębnej własności nieruchomości i sposobu uzyskiwania przez nie samodzielności koniecznej do nabycia statusu towaru dla potrzeb podatkowych.

²² Pojęć tych nie definiują również przepisy unijne, w szczególności dyrektywa 2006/112/WE. Należy jednak podkreślić, że z dniem 1.1.2017 r. w rozporządzeniu wykonawczym Rady Nr 282/2011 z 15.3.2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE dodano art. 13b (przez art. 1 pkt 2 lit. a rozporządzenia Nr 1042/2013 z 7.10.2013 r., Dz.Urz. UE L Nr 284, s. 1) o następującym brzmieniu:

„Do celów stosowania dyrektywy 2006/112/WE 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, taki jak 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”.

Niestety powyższa definicja nadal nie wyjaśnia poszczególnych rodzajów nieruchomości, pomijając fakt, że jej dwie ostatnie litery praktycznie pokrywają się, gdyż obie dotyczą części składowych nieruchomości. Ponadto dziwi pozostawienie poza jej zakresem lokali i części budynków (budowli), które także mogą stanowić odrębne nieruchomości.

²³ T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1007 ze zm.

²⁴ T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892.

²⁵ T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 788 ze zm.