

# Sprzedaż udziałów to usługa, sprzedaż całości – dostawa towaru



**NIERUCHOMOŚCI** | Z ustawy o VAT wynika, że sprzedaż nieruchomości i sprzedaż udziału w nieruchomości to dwie różne transakcje: odpowiednio dostawa i usługa. A z jaką transakcją mamy do czynienia, gdy sprzedającymi są małżonkowie?

**ELŻBIETA LIS  
ANNA RÓZGA**

– Czy zbycie nieruchomości, której właścicielami są małżonkowie na zasadach wspólności ustawowej, jest dla celów VAT dostawą towarów, czy świadczeniem usług? – pyta czytelnik DOBREJ FIRMY.

Małżeńska wspólność majątkowa jest szczególnym rodzajem współwłasności. Jest to tzw. współwłasność łączna, która ma charakter bezudziałowy, polegający na tym, że należąca do wspólnego majątku nieruchomości stanowi własność każdego z małżonków w całości i żaden z nich nie może wyodrębnić swojej części w trakcie jej trwania. W konsekwencji żaden z małżonków nie może samodzielnie rozporządzać posiadanym udziałem w nieruchomości. Co więcej zgoda drugiego małżonka jest niezbędna do dokonania czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia lub odpłatnego nabycia nieruchomości.

#### **Dostawa towaru**

W praktyce oznacza to, że w razie zbycia nieruchomości znajdującej się w takiej współwłasności dochodzi de facto

do sprzedaży całej nieruchomości przez oboje małżonków. Przedmiotem transakcji nie jest zatem udział w nieruchomości, ale cała nieruchomość. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT towarami są rzeczy ruchome, również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Sprzedaż nieruchomości, której właścicielami są małżonkowie na zasadach wspólności ustawowej, będzie zatem dla celów VAT dostawą towarów.

#### **Gdy nie ma wspólności**

Problem kwalifikacji podatkowej transakcji zbycia nieruchomości przez małżonków może powstać w razie ustania wspólności majątkowej małżeńskiej i przekształcenia jej we współwłasność w częściach ułamkowych. Zgodnie z art. 7 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast w myśl art. 8 ustawy o VAT świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które

nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu wskazanym powyżej.

#### **Udział to nie towar**

Niewątpliwie nieruchomości jest towarem w rozumieniu przepisów o VAT. Ustawowa definicja towarów nie obejmuje jednak swoim zakresem udziału we współwłasności nieruchomości, który jest prawem majątkowym, wyrażającym zakres uprawnień współwłaściciela względem rzeczy wspólnej. W szczególności udziału w nieruchomości nie należy utożsamiać z częścią nieruchomości, o której mowa w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT.

Brak możliwości uznania udziału w nieruchomości za towar w rozumieniu przepisów o VAT nie oznacza jednak automatycznie, że jego zbycie nie może być uznane za dostawę towarów.

#### **Furka w dyrektywie**

Dyrektywa 2006/112/WE umożliwia bowiem państwom

członkowskim uznanie za dostawę towarów zbycia udziałów w nieruchomości, praw rzeczowych dających posiadaczowi prawo do korzystania z takiej nieruchomości, a także udziałów i innych równoważnych z udziałami tytułów prawnych dających posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo do własności lub posiadania nieruchomości lub jej części. Korzystając z tej możliwości, polski ustawodawca w art. 7 ustawy o VAT zdecydował się na uznanie pewnych szczególnych transakcji za dostawę towaru, m.in. zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz ustanowienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego. W katalogu transakcji wymienionych w tym przepisie brak jednak odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości wspólnej.

Skoro zatem udziały we współwłasności nieruchomości nie spełniają definicji towarów, a ich zbycie nie figuruje w katalogu czynności uznanych za do-

stawę towarów zgodnie z art. 7 ustawy o VAT, uzasadnione jest przyjęcie, że sprzedaż udziału powinna być uznana za świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ustawy o VAT. Potwierdza to m.in. wyrok NSA z 1 października 2008 r. (I FSK 1242/07). Organy podatkowe często zajmują jednak stanowisko przeciwnie, kwalifikując zbycie udziału w nieruchomości jako dostawę towarów (patrz pisma: Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 lutego 2009 r., ILPP1/443-811/09-4/MK; Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 września 2009 r., ITPP1/443-541/09/AP; Izby Skarbowej w Warszawie z 5 maja 2009 r., IPPP1-443-296/09-2/JB).

*Elżbieta Lis  
jest doktorem nauk prawnych,  
doradcą podatkowym  
w kancelarii KSP stowarzyszonej  
z kancelarią Salans*

*Anna Różga  
jest konsultantką podatkową  
w kancelarii KSP*

## ➔ Zwolnienie podatkowe tylko dla dostawy

Przewidziane w ustawie o VAT zwolnienia dotyczą obrotu nieruchomościami, a nie udziałami w nieruchomościach. Dlatego rozstrzygnięcie, czy dana transakcja jest dostawą towarów, czy też świadczeniem usług, może decydować o konieczności (lub jej braku) opodatkowania VAT. Naszym zdaniem zastosowanie zwolnienia do rozporządzania nieruchomością lub udziałem w nieruchomości powinno być jednak niezależne od kwalifikacji transakcji. Wynika to z tzw. zasady równego traktowania, niejednokrotnie przywoływanej przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Zgodnie z nią sytuacje porównywalne nie mogą być traktowane w różny sposób, chyba że takie różnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (por. wyrok ETS w sprawie C-309/06 Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, wyrok ETS w sprawach połączonych C-201/85 i 202/85 Klensch i in. oraz wyrok w sprawie Idéal tourisme C 36/99). Wynika z tego, że skutki podatkowe obrotu nieruchomościami powinny być identyczne, bez względu na to, czy przedmiotem transakcji jest cała nieruchomość, czy też tylko udział w niej, i niezależnie od kwalifikacji takiej transakcji jako dostawy towarów lub świadczenia usług. Ponieważ jednak na gruncie obowiązujących regulacji ta kwestia może budzić wątpliwości, wskazana byłaby stosowna zmiana przepisów o VAT. ■