



**OCENA DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI DOTYCZĄCYCH
REKLASYFIKOWANIA TRANSAKCJI SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI
JAKO PRZEDSIĘBIORSTWA / ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI
PRZEDSIĘBIORSTWA**

WARSZAWA, STYCZEŃ 2017 R.

SPIS TREŚCI

PODSUMOWANIE.....	3
WSTĘP.....	4
CZĘŚĆ I SKUTKI FINANSOWE	5
I OPODATKOWANIE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI NA GRUNCIE VAT	5
II BIEŻĄCE DZIAŁANIA ADMINISTRACJI PODATKOWEJ	8
III REAKCJE PODATNIKÓW	10
IV KOSZTY DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI DLA SKARBU PAŃSTWA	11
V REDYSTRYBUCJA ŚRODKÓW Z BUDŻETU PAŃSTWA DO GMIN	13
CZĘŚĆ II BIEŻĄCE DZIAŁANIA ORGANÓW SKARBOWYCH A „KONSTYTUCJA BIZNESU”	14
I CO UMYKA UWADZE ORGANÓW KONTROLI?.....	14
II DZIAŁANIA ORGANÓW A ZAŁOŻENIA „KONSTYTUCJI BIZNESU”?	15
III CO KWESTIONUJĄ ORGANY KONTROLI?	16
ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ SKRÓTÓW	18
ZAŁĄCZNIK NR 2 – ZAŁOŻENIA DO MODELU FINANSOWEGO.....	19
ZAŁĄCZNIK NR 3 – TABELE.....	20

PODSUMOWANIE

Organy skarbowe dokonują obecnie na gruncie VAT licznych reklasyfikacji transakcji sprzedaży nieruchomości komercyjnych (towaru) na sprzedaż przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Reklasyfikacja nie wynika ze zmiany przepisów prawa podatkowego i stoi w sprzeczności z wieloletnią praktyką organów potwierdzaną licznymi indywidualnymi interpretacjami. Dodatkowo reklasyfikacje odbywają się pomimo posiadania przez podatników indywidualnych interpretacji potwierdzających odmienną klasyfikację (jako sprzedaż odrębnego aktywa).

Można założyć, że większość podatników nie zgodzi się z reklasyfikacją i będzie bronić swojej pozycji na poziomie sądów administracyjnych. Podatnicy mają bardzo duże szanse na wygraną sporu, zwłaszcza wobec posiadania precyzyjnych indywidualnych interpretacji. W efekcie **szacowane obciążenie budżetu państwa wynikające z prawdopodobnych rozstrzygnięć sądów pozytywnych dla podatnika to ok. 3,9 mld złotych dodatkowych kosztów** (tj. nie pokrytych wcześniejszymi wpłatami podatników).

Dane zebrane przez Ministerstwo Finansów dotyczące wpływów z VAT oraz skuteczności walki z wyłudzeniami VAT za 2016 są istotnie zawyżone, gdyż uwzględniają znaczne kwoty VAT związanego z transakcjami w nieruchomościach, który nie jest związany z wyłudzeniami i w późniejszym okresie zostanie z dużym prawdopodobieństwem zwrócony podatnikom.

Obecna praktyka organów skarbowych stoi w jawnej sprzeczności z „Konstytucją biznesu”, której autorem jest Ministerstwo Finansów.

WSTĘP

Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych (PINK) zrzesza podmioty prowadzące działalność na rynku nieruchomości przeznaczonych na wynajem na potrzeby działalności gospodarczej (np. biura, powierzchnie handlowe, powierzchnie magazynowe). Na tym rynku działają dwa główne rodzaje podmiotów:

1. **Deweloperzy**, którzy zajmują się zakupem gruntu, realizacją inwestycji oraz jej komercjalizacją (tj. znalezieniem najemców); z reguły intencją dewelopera jest jak najszybsze sprzedanie nieruchomości, aby odzyskać fundusze finansujące wybudowanie nieruchomości i zainwestować je w kolejny obiekt.
2. **Inwestorzy**, którzy kupują wynajęte nieruchomości w celu uzyskiwania stałego dochodu z czynszu. Dodatkowo często wykorzystują oni wiedzę branżową, aby zwiększyć wartość nieruchomości (np. poprzez zmianę profilu najemców czy modernizację budynku). Horyzont czasowy inwestycji jest różny – inwestorzy branżowi w założeniu kupują nieruchomości, aby stale trzymać je w portfelu, natomiast inwestorzy kapitałowi z reguły mają założony kilkuletni program inwestycyjny, po upływie którego sprzedają nieruchomości, aby dokonać rozliczenia inwestycji i dystrybucji środków.

Deweloperzy i inwestorzy nie działają licząc na spekulacyjny wzrost wartości nieruchomości. Wartość nieruchomości i czerpane z nich zyski w procesie budowy, komercjalizacji czy re-komercjalizacji nieruchomości wynikają z posiadanej wiedzy, doświadczenia oraz umiejętnego zarządzania.

Funkcjonowanie rynku nieruchomości opiera się na transakcjach pomiędzy stronami. Deweloper, aby móc kontynuować swoją działalność musi sprzedać nieruchomość, gdyż uzyskane ze sprzedaży środki pozwolą realizować kolejny projekt. Dla inwestora zakup nieruchomości stanowi początek działalności. Także te podmioty często działają w założonym z góry okresie inwestycji i po jego zakończeniu muszą sprzedać nieruchomość, aby móc zwrócić zebrane środki.

Należy dodać, że ze względu na wielkości transakcji (wartości nieruchomości zaczynają się od kilkudziesięciu milionów złotych, ale często przekraczają miliard) w praktyce większość transakcji odbywa się z pomocą finansowania bankowego. **Banki udzielając kredytów szczegółowo sprawdzają nieruchomość, strony transakcji i sam proces jej przeprowadzenia.** W tym zakresie banki działają jako dodatkowy regulator rynku – w szczególności brak finansowania bankowego (np. wynikający z obaw instytucji finansowych co do stabilności czy perspektyw danego rynku) w istotny sposób ograniczą możliwość rozwoju deweloperów i inwestorów.

W efekcie, dla właściwego działania rynku niezbędne jest odpowiednie środowisko gospodarcze i prawne do przeprowadzenia transakcji. Dla wszystkich uczestników rynku transakcja to cel i kluczowy moment prowadzonej działalności i każda strona dokonuje niezbędnych wysiłków, aby właściwie ją zabezpieczyć w zakresie prawnym, gospodarczym i podatkowym. **Z tej perspektywy ostatnie działania organów skarbowych z jednej strony zaburzają stabilność rynku, grożąc jego załamaniem, a z drugiej narażają Skarb Państwa na istotne koszty.** PINK jako organizacja reprezentująca branżę przedstawia poniższy raport licząc, że wpłynie on na zmianę stanowiska organów podlegających Ministrowi Finansów.

CZĘŚĆ I SKUTKI FINANSOWE

I OPODATKOWANIE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI NA GRUNCIE VAT

1. Przygotowanie transakcji

Sprzedaż nieruchomości może podlegać opodatkowaniu VAT albo 2% podatki od czynności cywilnoprawnych. O rodzaju podatku decyduje klasyfikacja przedmiotu transakcji oraz jego historia.

PCC opodatkowane są transakcje, w których nieruchomość stanowi przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część (*art. 6 ustawy o VAT w związku z art. 2 pkt 4 ustawy o PCC*) lub transakcje, które podlegają zwolnieniu z VAT.

VAT stosuje się przy transakcji sprzedaży nieruchomości jako odrębnego aktywa. Co do zasady, sprzedaż nieruchomości podlega zwolnieniu z VAT (*art. 43 ust 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT*). Z uwagi jednak na specyfikę nieruchomości komercyjnych (sprzedaż bezpośrednio po komercjalizacji lub po wieloletnim najmie), w praktyce zwolnienie z VAT rzadko znajduje zastosowanie (*art. 43 ust. 10 w związku z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT*) i transakcje podlegają opodatkowaniu VAT.

Zarówno sprzedawcy jak i nabywcy nieruchomości prowadzą działalność opodatkowaną stawką podstawową VAT i w efekcie podatek ten powinien być dla nich neutralny. Fundamentalną bowiem zasadą systemu VAT jest **neutralność VAT dla przedsiębiorcy**. W zakresie transakcji neutralność przejawia się w prawie do uzyskania zwrotu VAT przez nabywcę – płaci on VAT sprzedawcy, ale jednocześnie może go odliczyć od swojej sprzedaży opodatkowanej lub uzyskać zwrot podatku.

Specyfika przepisów ustawy o VAT w zakresie opodatkowania sprzedaży nieruchomości (otwarty charakter przepisów stosujących się do transakcji nieruchomościowych), w połączeniu z regulacjami KC (automatyczne przejście umów najmu na nabywcę nieruchomości w ramach transakcji sprzedaży), powodują brak pełnej jasności co do zasad opodatkowania takich operacji. Podatnikom trudno ustalić bez cienia wątpliwości czy dana transakcja ma być traktowana jako sprzedaż odrębnego aktywa, czy też przedsiębiorstwa/ jego zorganizowanej części.

W efekcie z uwagi na:

- złożoność transakcji obrotu nieruchomościami komercyjnymi,
 - wartość nieruchomości komercyjnych,
 - konieczność zabezpieczenia zwrotu VAT wobec banku,
- powszechną praktyką stało się występowanie do MF o indywidualną interpretację przepisów podatkowych. Celem indywidualnej interpretacji jest zawsze zabezpieczenie pozycji obu stron transakcji (oraz – pośrednio – banku finansującego zakup). W przypadku sprzedającego interpretacje dają potwierdzenie, że powinien on odprowadzić 23% VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości. W przypadku zaś kupującego interpretacje potwierdzały prawo do odliczenia (zwrotu) VAT zapłaconego sprzedającemu.

Zgodnie z wiedzą PINK, indywidualne interpretacje w ostatnich latach w praktyce zawsze potwierdzały, że sprzedaż wynajętej nieruchomości (wraz z automatycznym przejściem umów najmu) stanowi transakcję

podlegającą VAT i nie stanowi transakcji obejmującej sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zgodnie z szacunkami PINK w ciągu ostatnich 5-6 lat wydano ponad tysiąc takich indywidualnych interpretacji.

2. Rozliczanie transakcji

Podążając za stanowiskiem organów skarbowych wyrażanym w indywidualnych interpretacjach, sprzedający dokumentując transakcję, wystawiał nabywcy fakturę VAT i pobierał 23% podatku. Nabywca regulował cenę netto powiększoną o VAT, a

sprzedawca odprowadzał VAT do właściwego urzędu skarbowego.

Po transakcji nabywca występował o zwrot VAT. Ze względu na duże kwoty podatku podlegającego zwrotowi (od kilkunastu do kilkuset milionów złotych) w większości przypadków przed dokonaniem zwrotu organy skarbowe dokonywały kontroli zasadności takiego zwrotu. Z doświadczenia członków PINK wynika, że poza szczegółowym sprawdzaniem całej dokumentacji (umowa sprzedaży, faktury, finansowanie, itp.)

praktycznie zawsze sprawdzano, czy sprzedawca wpłacił VAT do urzędu.

Jednocześnie, od strony technicznej każdorazowo takiej weryfikacji można dokonać. Po przeprowadzeniu kontroli podatek VAT był zwracany nabywcy zgodnie z przepisami.

Przy tak prowadzonym procesie trudno wyobrazić sobie stosowanie w tej branży praktyk wyłudzenia VAT znanych z innych

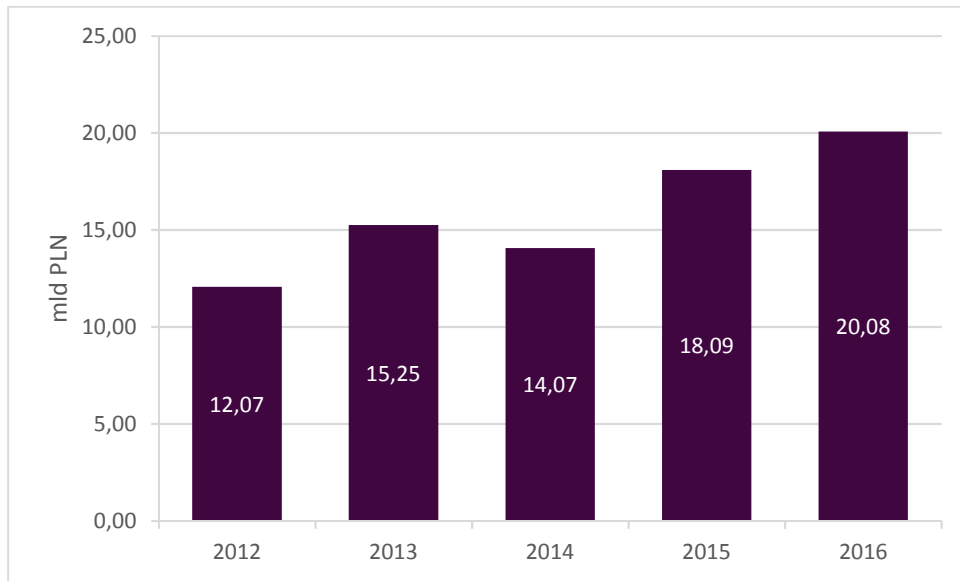
transakcji. Uniemożliwia to opisany powyżej proces kontroli. Dodatkowo żaden z podmiotów działających na rynku nie może sobie pozwolić na przeprowadzanie wielokrotnych operacji dotyczących tej samej nieruchomości. Transakcje te są zbyt trudne, stanowią utrudnienie dla najemców (a zatem klientów deweloperów czy inwestorów) i obciążone są dużymi kosztami. Co więcej transakcje komercyjne podlegają szczegółowej weryfikacji przez banki, co dodatkowo zabezpiecza przed operacjami fikcyjnymi.

Opisany system był najlepszym z możliwych przykładów na to, jak państwo – bez ryzyka dla budżetu – może ułatwić prowadzenie biznesu. Dodatkowo, wpłacony przez sprzedającego VAT krótkoterminowo (30-50 dni) zasilał konto Skarbu Państwa, poprawiając jego płynność.

Stabilny rozwój gospodarczy połączony ze stabilnością środowiska prawnego i podatkowego pozwolił na systematyczny rozwój rynku nieruchomości komercyjnych. Wolumen transakcji na rynku nieruchomości komercyjnych w ostatnich latach prezentuje poniższy wykres. W 2016 roku został osiągnięty rekordowy próg 4,5 mld euro. Co ważne, nie chodzi tu o wzrost wartości transakcji poprzez nieustanny obrót tymi samymi nieruchomościami (co mogłoby mieć charakter spekulacyjny). Wręcz przeciwnie, okres trzymania nieruchomości przez inwestorów wynosi kilka lat, a dzięki działaniom deweloperów powstają nowe obiekty, które znajdują nabywców, co wpływa na zilustrowany w poniższej tabeli wzrost.

RYS. 1

Wolumen transakcji na rynku nieruchomości komercyjnych w latach 2012-2016



ŹRÓDŁO: JLL

II BIEŻĄCE DZIAŁANIA ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

2016 rok przyniósł niespodziewaną zmianę stanowiska organów skarbowych.

Kontrolując wnioski o zwrot VAT składane przez nabywców nieruchomości, organy zaczęły uznawać transakcje sprzedaży nieruchomości z najmami na zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Prezentowana w trakcie kontroli zmiana podejścia organów skarbowych nie wynika z żadnej zmiany przepisów prawa podatkowego.

Co więcej stanowisko organów wyrażane w indywidualnych interpretacjach uzyskiwanych przez strony transakcji tuż przed transakcją potwierdzało, iż transakcja dotyczy sprzedaży odrębnego aktywa. Strony transakcji stosując się do tych indywidualnych interpretacji nie spodziewały się, że organ weryfikujący zwrot może zaprezentować odmienne stanowisko.

W efekcie, w przypadku transakcji, które miały miejsce w drugiej połowie 2016 roku

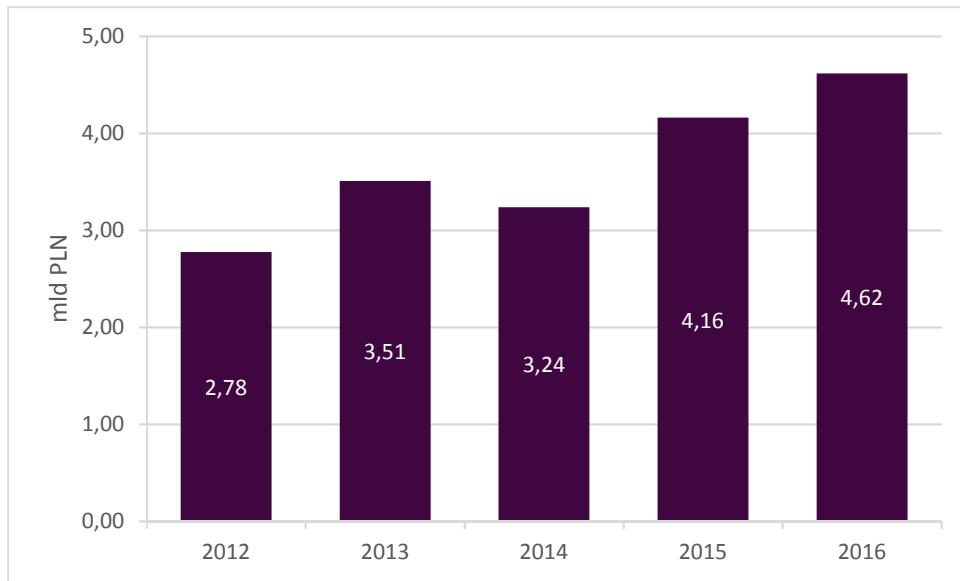
organy kwestionują prawo nabywcy do uzyskania zwrotu podatku VAT. Stanowisko to prezentowane jest pomimo indywidualnych interpretacji potwierdzających klasyfikację transakcji jako sprzedaży odrębnego aktywa oraz prawo do zwrotu VAT.

Co więcej, PINK otrzymuje sygnały o kwestionowaniu wcześniej dokonanych zwrotów. W tych wypadkach **organy pomijają nie tylko indywidualne interpretacje potwierdzające prawo do zwrotu, ale również fakt, że wcześniejsze kontrole potwierdzały prawo do zwrotu podatku.**

Niepewność i niezrozumienie pogłębia jeszcze fakt, iż w dalszym ciągu wydawane są indywidualne interpretacje potwierdzające klasyfikację podobnych transakcji jako sprzedaży odrębnych aktywów podlegających opodatkowaniu VAT, z prawem do jego zwrotu po stronie nabywcy.

RYS. 2

Wartość VAT od transakcji na rynku nieruchomości komercyjnych w latach 2012-2016



ŹRÓDŁO: Opracowanie własne PINK

III REAKCJE PODATNIKÓW

Należy spodziewać się, że w odpowiedzi na działania organów, **inwestorzy będą bronić zasadności zwrotów VAT.**

Takie działanie wynika w pierwszej kolejności ze sposobu przygotowania transakcji – strony działając zgodnie z wiążącymi indywidualnymi interpretacjami uzgodniły wspólne rozliczenia, wzajemne zobowiązania, i inne elementy transakcji przy założeniu rozliczenia z VAT i zakupu aktywa, a nie przedsiębiorstwa / zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Z efekcie trudno stronom bez dodatkowych negocjacji zmieniać sposób rozliczenia. Dodatkowo kwota VAT do zwrotu w większości przypadków finansowana jest przez bank, który również dążyć będzie do odzyskania pieniędzy. Dodatkowym argumentem, potencjalnie kluczowym, jest posiadanie przez strony wiążącej, pozytywnej indywidualnej interpretacji, do której strony się zastosowały i mają podstawy oczekiwać, że będzie stanowić ona dla nich skuteczną ochronę.

Kontrola prowadzona jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej, dla którego instancją

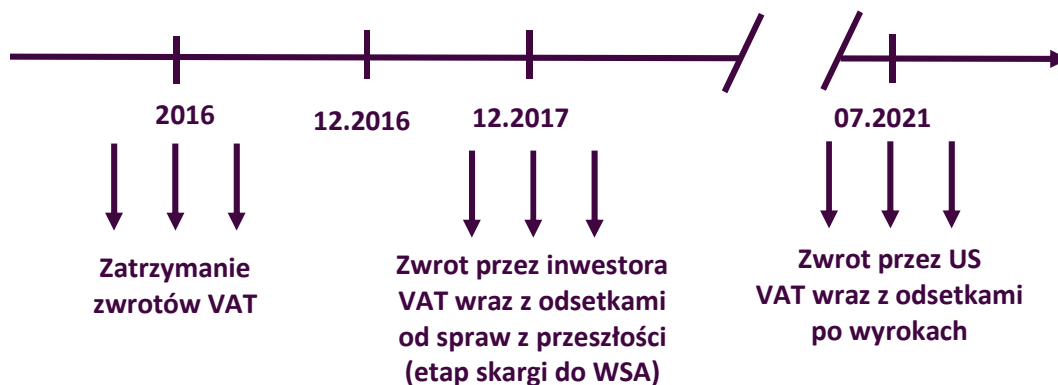
odwoławczą jest dyrektor izby skarbowej. Przy niepowodzeniu na tym etapie, podatnik może wnieść środek zaskarżenia do WSA, a następnie do NSA.

Ścieżkę postępowania administracyjnego oraz sądowego, uwzględniając czas oczekiwania na reakcję poszczególnych instancji, przedstawia poniższy schemat. W ocenie PINK **jest wysoce prawdopodobne, że znaczna część podatników zdecyduje się na dochodzenie swoich praw także na poziomie sądów administracyjnych.**

Działania organów sprzeczne z ich własnym stanowiskiem wyrażanym w indywidualnych interpretacjach należy także postrzegać w szerszym aspekcie. Takie działania wywołują brak zrozumienia u inwestorów i istotnie zwiększają niepewność na rynku. Bezpośrednim skutkiem tego jest ograniczanie liczby transakcji i zmniejszenie skłonności banków do ich finansowania. Oba te czynniki mogą wpłynąć negatywnie na stabilność rynku nieruchomości i jego rozwój.

RYS. 3

Ścieżka postępowania administracyjnego i sądowego



ŹRÓDŁO: Opracowanie własne PINK

IV KOSZTY DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI DLA SKARBU PAŃSTWA

Działania administracji skarbowej mogą w krótkim okresie generować budżetowi państwa dodatkowe wpływy z tytułu zatrzymanych zwrotów VAT (od bieżących transakcji) oraz historycznych zwrotów (w tym przypadku powiększonych o odsetki). W tym drugim przypadku wpływy mieć będą miejsce po zakończeniu postępowania przed izbą skarbową, kiedy to podatnicy będą zobowiązani do wpłaty zaległego podatku VAT wraz z odsetkami (niezależnie od składania skargi do sądu).

Wpływy budżetowe wynikające z obecnych działań mają charakter krótkookresowy i w przyszłości będą oddawane wraz z odsetkami.

Z analizy PINK wynika, że sądy powinny przychylić się do stanowiska podatników przedstawionych w pozytywnych indywidualnych interpretacjach. Podstawową przesłanką do tego wniosku jest ochrona gwarantowana przez interpretacje indywidualne – jak wskazujemy w dalszej części raportu organy próbują kwestionować tę ochronę na podstawie bardzo wątpliwych argumentów. W konsekwencji, **w najbliższych latach Skarb Państwa zostanie narażony na konieczność zwrotu zatrzymanych kwot VAT wraz z odsetkami (obecnie 8%).**

Gdyby doszło do zakwestionowania zdecydowanej większości zwrotów VAT z okresu 2012-2016 (co byłoby naturalną konsekwencją obecnej polityki organów), to prawdopodobnie większość inwestorów zdecydowałaby się na prowadzenie sporu sądowego. Należy spodziewać się, że sądy przychylią się do stanowiska podatników. Analizy PINK (przedstawione w Załączniku 3 w

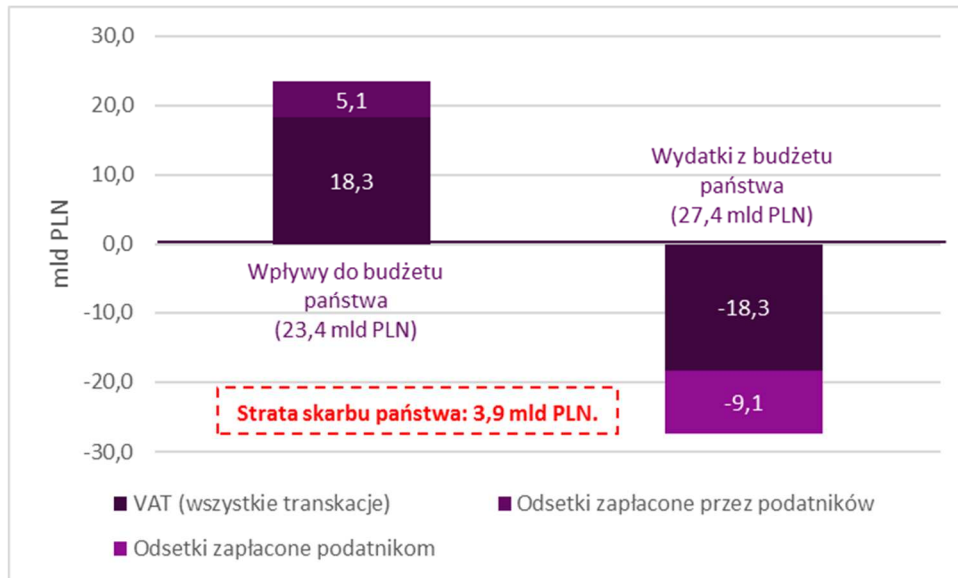
oparciu o założenia wskazane w Załączniku 2) wskazują, że **kwota, jaką Skarb Państwa miałby wypłacić podatnikom to ok. 27 mld złotych.**

Kwota ta obejmuje pełną kwotę VAT do zwrotu wraz z odsetkami. Znaczna część tej kwoty zostanie wcześniej przez budżet uzyskana (z zatrzymanych lub zwróconych zwrotów VAT) i w tym zakresie można uznać, że jest ona neutralna dla budżetu, a nawet korzystna (możliwość wykorzystania tych kwot do momentu zwrotu do podatników). Niemniej od kwot nienależnie pobranych należne będą odsetki, które stanowiąc będą dodatkowy koszt tej operacji (nie pokryty żadnymi wcześniejszymi wpływami). W tym zakresie **strategia organów skarbowych naraża zatem Skarb Państwa na wydatek rzędu 3,9 mld złotych z tytułu odsetek, które będą musiały być dodatkowo oddane podatnikom.**

Tymczasowy sukces w postaci polepszenia statystyk w zakresie ścigalności VAT z dużym prawdopodobieństwem zamieni się zatem ostatecznie w poważne uszczuplenie budżetu. Oznacza to też, że **dane zebrane przez MF dotyczące wpływów z VAT oraz skuteczności walki z wyłudzeniami VAT za 2016 są istotnie zawyżone, gdyż uwzględniają znaczne kwoty VAT związanego z transakcjami w nieruchomościach, który nie jest związany z wyłudzeniami i w późniejszym okresie zostanie zwrócony podatnikom.**

RYS. 4

Wartość spodziewanych kwot VAT oraz odsetek jakie mogą zostać zapłacone przez podatników, a następnie zwrócone podatnikom w odniesieniu do podatku VAT z transakcji przeprowadzonych w latach 2012-2016



ŹRÓDŁO: Opracowanie własne PINK

V REDYSTRYBUCJA ŚRODKÓW Z BUDŻETU PAŃSTWA DO GMIN

Chcąc mieć pełen obraz skutków reklasyfikacji transakcji sprzedaż nieruchomości nie można zapomnieć o konieczności uregulowania PCC od skutecznie zakwestionowanych operacji (tj. transakcji, co do których ostatecznie uznano, że dochodzi do zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa).

Inwestorzy, którzy nie zdecydują się bronić swojego stanowiska przed sądem lub też przed sądem przegrają, będą ostatecznie zobowiązani do zapłaty 2% PCC od wartości rynkowej zakupionych nieruchomości.

PCC jest jednak podatkiem lokalnym zasilającym budżet gminy, nie zaś budżet Skarbu

Państwa. W zdecydowanej większości będą to budżety największych miast w Polsce, przede wszystkim miasta stołecznego Warszawy.

Zatem dodatkowe wpływy z tytułu PCC, który nie podlega zwrotowi na rzecz inwestora (w przeciwieństwie do VAT), nie będą bezpośrednio kompensowały wydatków poniesionych przez Skarb Państwa w związku z koniecznością zapłaty odsetek od zaległości.

CZĘŚĆ II BIEŻĄCE DZIAŁANIA ORGANÓW SKARBOWYCH A „KONSTYTUCJA BIZNESU”

I CO UMYKA UWADZE ORGANÓW KONTROLI?

Wysoka wartość transakcji na rynku nieruchomości komercyjnych przekłada się na poziom ryzyka ich ewentualnego kwestionowania. W związku z tym większość podatników pomimo jednolitej linii interpretacyjnej organów podatkowych podchodzi do ustalenia skutków podatkowych transakcji z daleko posuniętą ostrożnością, występując o ich potwierdzenie w formie indywidualnej interpretacji. Co więcej, najczęściej to potwierdzenie następuje przez obydwie strony transakcji.

W konsekwencji indywidualne interpretacje powinny mieć kluczowe znaczenie przy ocenie skutków podatkowych dokonanych sprzedaży nieruchomości komercyjnych. **Weryfikacja indywidualnych interpretacji powinna przebiegać z zachowaniem daleko posuniętej ostrożności ze strony organów podatkowych.**

Patrząc na dotychczasowe doświadczenia przedstawicieli branży nieruchomości komercyjnych **można jednak mieć poważne wątpliwości, co do jej dochowania przez organy.** Należy pamiętać, że podatnicy występujący z wnioskami o indywidualną interpretację zastosowaliby się do otrzymanej interpretacji niezależnie od przyjętego w niej sposobu klasyfikacji przedmiotu transakcji. Rozpoczęcie sporu w zakresie otrzymanej interpretacji powodowałoby bowiem w praktyce brak możliwości nabycia nieruchomości.

Z tego względu **opisy zdarzeń przyszłych zawartych we wnioskach o indywidualną interpretację odpowiadają rzeczywistości przebiegowi transakcji i nie mają na celu „naciągania” rzeczywistości.**

II DZIAŁANIA ORGANÓW A ZAŁOŻENIA „KONSTYTUCJI BIZNESU”?

Podczas, gdy **Minister Rozwoju i Finansów** dąży do zapewnienia przyjaznego otoczenia prawnopodatkowego przedsiębiorcom w celu zachęcenia ich do rozwoju biznesu w Polsce, **organy podatkowe skutecznie zniechęcają przedsiębiorców z branży nieruchomościowej w Polsce do inwestowania i rozwijania działalności, jak również do wiary w intencje Ministra**. Co więcej stwarzają ryzyko, że część inwestorów wycofa się z kraju z uwagi na brak pewności, co do ich sytuacji podatkowej.

Zaledwie przed około dwoma miesiącami Minister Rozwoju i Finansów w trakcie Kongresu 590 w Jasionce przedstawił projekt „Konstytucji Biznesu”, zgodnie z którą organy administracji publicznej powinny ze szczególną uwagą przestrzegać w swoich codziennych działaniach m.in. następujących zasad:

- **zasady nieodstępowania od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim stanie faktycznym i prawnym** (*zasada pewności prawa*);
- zasady rozstrzygania wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy;
- zasady przyjaznej interpretacji przepisów (*in dubio pro libertate*);
- **zasady pogłębiania zaufania, proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania**.

Zgodnie z „Konstytucją Biznesu”:

„Wyrazem zasady pewności prawa są m.in. ujęte w Prawie przedsiębiorców: interpretacje indywidualne oraz objaśnienia prawne, jak również możliwość powołania się przez przedsiębiorcę na utrwaloną praktykę interpretacyjną organu”.

Wprowadzenie prac nad wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego „Konstytucji Biznesu” są w trakcie, to przywołane w niej zasady znajdują odzwierciedlenie w ogólnych zasadach prowadzenia postępowania podatkowego zawartych w Ordynacji podatkowej i ich przestrzeganie jest obowiązkiem organów kontroli.

Realizacja części założeń „Konstytucji Biznesu” znalazła odzwierciedlenie od 1 stycznia 2017 r. w tzw. „utrwalonej praktyce interpretacyjnej”, umożliwiające powoływanie się przez podatników na utrwaloną praktykę interpretacyjną Ministra Rozwoju i Finansów. Zastosowanie się do niej zapewnia ten sam zakres ochrony co zastosowanie się do otrzymanej indywidualnej interpretacji. Na podstawie tych przepisów **podatnicy począwszy od stycznia 2017 r. będą mogli powoływać się na utrwaloną linię interpretacyjną organów podatkowych co do sposobu klasyfikacji transakcji, których przedmiotem są nieruchomości komercyjne**.

III CO KWESTIONUJĄ ORGANY KONTROLI?

Przedstawiciele branży nieruchomości komercyjnych z dużym zdziwieniem przyjmują argumentację organów kontroli. Jest pewien stały zestaw argumentów, wykorzystywany do zakwestionowania przeprowadzonych transakcji. Organy kontroli próbują za wszelką cenę doszukać się w przeprowadzonych transakcjach elementów, które albo w ogóle nie wystąpiły, albo nie miały przypisywanego im przez organy znaczenia. Co ważne, **sposób prowadzenia kontroli jest tendencyjny, nakierowany na wykazanie z góry przyjętej tezy i ignoruje argumentację podatników.**

Przejście know-how / tajemnicy przedsiębiorstwa

Zdaniem organów kontroli **przekazanie drugiej stronie transakcji dokumentacji technicznej, prawnej i finansowej dotyczącej nieruchomości stanowi w istocie zbycie wraz z nieruchomością know-how / tajemnic przedsiębiorstwa zbywcy.** To główny argument dla podważenia ochrony płynącej z indywidualnych interpretacji, który nie ma jakiegokolwiek uzasadnienia.

Przekazywane standardowo dokumenty przy tego rodzaju transakcjach nie zawierają informacji, które nabywca nieruchomości mógłby wykorzystać w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Są to informacje, które po prostu powinien posiadać, żeby poznać stan techniczny oraz sytuację prawną – finansową nieruchomości.

Uzyskane informacje nie nadają się do gospodarczego wykorzystania w działalności nabywcy.

Jak wynika z definicji *know-how* / tajemnicy przedsiębiorstwa oraz stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe kryterium pozwalającym na przypisanie danym dokumentom / informacjom takiego charakteru jest kryterium istotności / przydatności / wartości gospodarczej. **W przypadku transakcji nieruchomościowych brak jest możliwości gospodarczego wykorzystania informacji przekazanych nabywcy, ich wykorzystanie ogranicza się wyłącznie do podjęcia decyzji o realizacji transakcji.**

Jak nie know-how, to może regulamin?

W ramach transakcji sprzedaży nieruchomości dochodzi do przeniesienia regulaminów porządkowych nieruchomości, stanowiących co do zasady załącznik do umów najmu, w które nabywca wstępuje z mocy przepisów KC.

Zdaniem organów przeniesienie regulaminu nieruchomości stanowi przesłankę za wyodrębnieniem organizacyjnym u zbywcy, która nie została wskazana we wniosku o indywidualną interpretację. **Sam regulamin urasta do roli najważniejszego dokumentu związanego z nieruchomością, tak jakby stanowił receptę na sukces nowego inwestora.** Trudno doszukać się w tym logiki, bo większość inwestorów nie zapoznaje się nawet z jego treścią z uwagi na to, że regulamin to nic innego jak przewodnik

po nieruchomości, zapewniający bezpieczne korzystanie z niej i jest dokumentem skierowanym do najemców. Należy zauważyć, iż podatnicy wskazują we wniosku o indywidualną interpretację, że dojdzie do przeniesienia umów najmu, których regulaminy dotyczące nieruchomości są częścią, a po drugie nie mają charakteru regulaminów organizacyjnych świadczących o istnieniu wyodrębnienia przenoszonych składników majątku u zbywcy.

Regulamin organizacyjny zgodnie z ugruntowaną praktyką oznacza wewnętrzny akt korporacyjny określający wewnętrzną organizację przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. **Trudno zatem zgodzić się oceną, że regulamin porządkowy budynku odpowiada tej charakterystyce i może stanowić rzeczywisty argument umożliwiający kwestionowanie skutków podatkowych dokonywanych transakcji.**

Istnienie wyodrębnienia organizacyjnego, finansowego oraz funkcjonalnego u zbywcy

Organy kwestionują również wskazywany we wnioskach o indywidualną interpretację brak

wyodrębnienia przedmiotu transakcji pod względem organizacyjnym, finansowym i funkcjonalnym u zbywcy.

Brak jest podstaw do formułowania takich wniosków w zgromadzonym materiale dowodowym. **Organy budują swoją argumentację w tym zakresie bez dokonania ustaleń faktycznych u zbywcy nieruchomości, które potwierdzałyby ich stanowisko.**

Ocena argumentacji organów kontroli

Żaden z przywołanych wyżej argumentów nie daje podstaw do skutecznego kwestionowania klasyfikacji przeprowadzonych transakcji jako dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT.

Szansa na wygraną organów kontroli – skuteczne zakwestionowanie rozliczeń transakcji nieruchomości w ramach toczących się postępowań jest zatem niewielka.

ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ SKRÓTÓW

Indywidualna interpretacja – interpretacja przepisów prawa podatkowego wydawana w indywidualnej sprawie podatnika przez Ministerstwo Finansów

JLL – Jones Lang LaSalle

KC – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93 z późn. zm.

MF – Ministerstwo Finansów

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926 z późn. zm.

PCC – podatek od czynności cywilnoprawnych

PINK – Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych

US – Urząd Skarbowy

Ustawa o PCC – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych Dz.U. 2000 nr 86 poz. 959 z późn. zm.

Ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 z późn. zm

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

VAT – podatek od towarów i usług

ZAŁĄCZNIK NR 2 – ZAŁOŻENIA DO MODELU FINANSOWEGO

- Wolumen transakcji na rynku nieruchomości w latach 2012-2016 rozkładał się na miesiące równomiernie w trakcie każdego roku.
- Kurs zastosowany do przeliczenia wolumenu transakcji to EUR/PLN = 4,424 (kurs NBP z dnia 30 grudnia 2016 r.).
- Zakwestionowanie przez administrację podatkową zasadności otrzymanego przez inwestora zwrotu VAT wymaga oddania przez niego kwoty otrzymanego VAT wraz z odsetkami liczonymi za okres od dnia otrzymania zwrotu do dnia jego oddania.
- 90% inwestorów uzyskało pozytywną interpretację podatkową potwierdzającą klasyfikację transakcji jako podlegającą opodatkowaniu VAT.
- Inwestorzy którzy zdecydują się na prowadzenie sporu przed sądem, będą reprezentować:
 - 85% wartości transakcji na rynku, dla których wydano pozytywną interpretację podatkową potwierdzającą klasyfikację transakcji jako podlegającą opodatkowaniu VAT.
 - 50% wartości transakcji na rynku, dla których nie wydano pozytywnej interpretacji podatkowej.
- 95% inwestorów, spośród tych, którzy otrzymali pozytywne interpretacje podatkowe potwierdzające klasyfikację transakcji jako podlegającą opodatkowaniu VAT i zdecydowali się na spór, wygra spór w sądzie.
- 75% inwestorów, spośród tych, którzy nie dysponowali pozytywną interpretacją podatkową klasyfikującą transakcję i zdecyduje się na spór, wygra spór w sądzie.
- Czas trwania postępowania kontrolnego, w wyniku którego zostanie zakwestionowany zwrot VAT i powstanie obowiązek jego oddania do urzędu skarbowego to 12 miesięcy. Założony termin zwrotu to 31 grudnia 2017 r.
- Czas trwania postępowania przed sądem to 3,5 roku. Termin zwrotu nadpłaconego VAT przez urząd przypada w kolejnym miesiącu po zakończeniu sporu (założony termin to 31 lipca 2021 r.).
- Odsetki od zaległości podatkowej zostały przyjęte na następujących poziomach:
 - za okres od 01.2012 do 12.2016 – roczna, średnioważona stopa opublikowana przez MF;
 - za okres od 01.2017 – stała stopa odsetkowa w wysokości 8%.

ZAŁĄCZNIK NR 3 – TABELE

Tabela 1: Kalkulacja kwoty zwrotu odsetek do US przez podatnika

ZWROT ODSETEK DO US	Jednostki	2012	2013	2014	2015	2016	2017	SUMA
Wartość transakcji na rynku nieruchomości komercyjnych	mln PLN	12 073,1	15 254,0	14 072,7	18 094,2	20 076,1	–	79 570,1
VAT od wszystkich transakcji	mln PLN	2 776,8	3 508,4	3 236,7	4 161,7	4 617,5	–	18 301,1
Odsetki	%	14,2%	11,1%	9,5%	8,0%	8,0%	8,0%	n.a.
Część roku, w której naliczane są odsetki do zwrotu do US								
Transakcje z roku 2012	#	0,5	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	5,5
Transakcje z roku 2013	#	–	0,5	1,0	1,0	1,0	1,0	4,5
Transakcje z roku 2014	#	–	–	0,5	1,0	1,0	1,0	3,5
Transakcje z roku 2015	#	–	–	–	0,5	1,0	1,0	2,5
Transakcje z roku 2016	#	–	–	–	–	0,5	1,0	1,5
Odsetki do zwrotu do US (wszystkie transakcje)	mln PLN	197,8	504,3	754,0	928,2	1 279,4	1 464,1	5 127,8
Transakcje z roku 2012	mln PLN	197,8	309,1	264,9	222,1	222,1	222,1	1 438,2
Transakcje z roku 2013	mln PLN	–	195,2	334,7	280,7	280,7	280,7	1 372,0
Transakcje z roku 2014	mln PLN	–	–	154,4	258,9	258,9	258,9	931,2
Transakcje z roku 2015	mln PLN	–	–	–	166,5	332,9	332,9	832,3
Transakcje z roku 2016	mln PLN	–	–	–	–	184,7	369,4	554,1
Suma odsetek narastająco	mln PLN	197,8	702,1	1 456,1	2 384,3	3 663,7	5 127,8	5 127,8

ŹRÓDŁO: Opracowanie PINK

Tabela 2: łączna kwota VAT i odsetek zwróconych przez podatników, które wiążą się ze sporem sądowym i pozytywnym dla podatnika rozstrzygnięciem

TRANSAKcje, KTÓRE WYGRAJĄ W SĄDZIE	Jednostki	łączna wartość VAT do zwrotu	Wartość odsetek zwróconych przez inwestora	VAT wraz z odsetkami zwróconymi przez inwestora
Transakcje z roku 2012	mln PLN	2 122,2	1 099,2	3 221,3
Transakcje z roku 2013	mln PLN	2 681,3	1 048,5	3 729,8
Transakcje z roku 2014	mln PLN	2 473,7	711,7	3 185,3
Transakcje z roku 2015	mln PLN	3 180,5	636,1	3 816,7
Transakcje z roku 2016	mln PLN	3 528,9	423,5	3 952,4
Suma	mln PLN	13 986,6	3 918,9	17 905,6

ŹRÓDŁO: Opracowanie PINK

Tabela 3: Kalkulacja odsetek z tytułu VAT zwróconego przez podatników, z transakcji zakończonych pozytywnym rozstrzygnięciem dla podatnika

ZWROT ODSETEK DO INWESTORA	Jednostki	2018	2019	2020	2021	SUMA
Część roku, w której naliczane są odsetki do zwrotu do US						
Transakcje z roku 2012	#	1,0	1,0	1,0	0,58	3,58
Transakcje z roku 2013	#	1,0	1,0	1,0	0,58	3,58
Transakcje z roku 2014	#	1,0	1,0	1,0	0,58	3,58
Transakcje z roku 2015	#	1,0	1,0	1,0	0,58	3,58
Transakcje z roku 2016	#	1,0	1,0	1,0	0,58	3,58
Odsetki	%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	n.a.
Odsetki do zwrotu przez US (transakcje - wygrana w sądzie)	mln PLN	1 432,4	1 432,4	1 432,4	835,6	5 132,9
Transakcje z roku 2012	mln PLN	257,7	257,7	257,7	150,3	923,5
Transakcje z roku 2013	mln PLN	298,4	298,4	298,4	174,1	1 069,2
Transakcje z roku 2014	mln PLN	254,8	254,8	254,8	148,6	913,1
Transakcje z roku 2015	mln PLN	305,3	305,3	305,3	178,1	1 094,1
Transakcje z roku 2016	mln PLN	316,2	316,2	316,2	184,4	1 133,0
Suma odsetek narastająco	mln PLN	1 432,4	2 864,9	4 297,3	5 132,9	5 132,9

ŹRÓDŁO: Opracowanie PINK

Tabela 4: łączna kwota odsetek zwróconych do podatnika

ŁĄCZNA WARTOŚĆ ODSETEK DO ZWROTU DO INWESTORA	Jednostki	Wartość odsetek
Odsetki z okresu 2012-2017	mln PLN	3 918,9
Odsetki z okresu 2018-2021	mln PLN	5 132,9
Razem	mln PLN	9 051,9

ŹRÓDŁO: Opracowanie PINK



Polska Izba Nieruchomości Komeracyjnych

Polska Izba Nieruchomości Komeracyjnych

ul. Grzybowska 5a

00-132 Warszawa

tel. +48 22 324 59 95

email: kontakt@stowarzyszeniepink.org.pl

Raport został przygotowany przy współpracy z firmą doradcą Crido Taxand

