

OBJAŚNIENIA PODATKOWE Z DNIA 11 GRUDNIA 2018 r.¹

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG TRANSAKCJI ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH

1. Czego dotyczą objaśnienia podatkowe

Objaśnienia podatkowe (dalej: „objaśnienia”) przedstawiają okoliczności, w których dana transakcja zbycia nieruchomości komercyjnych, tj. nieruchomości przeznaczonych do celów działalności gospodarczej generujących okresowo przychody na rzecz jej właściciela w przeważającej mierze z tytułu realizacji umów najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze, powinna być zakwalifikowana jako zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (dalej: „ZCP”), czyli czynność niepodlegająca ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: „ustawa o VAT”).

Objaśnienia przedstawiają okoliczności, na jakie powinien zwracać uwagę podatnik VAT dokonujący dostawy nieruchomości komercyjnych w celu ustalenia prawidłowego sposobu opodatkowania dokonywanych transakcji.

2. Przepisy podatkowe, których dotyczą wydawane objaśnienia i cel wydawanych objaśnień

Art. 2 pkt 6, art.2 pkt 27e, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 6 pkt 1, art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Objaśnienia służą zwiększeniu pewności stosowania prawa u podatników poprzez zmniejszenie ryzyka kwestionowania poprawności rozliczeń w podatku VAT przez organy podatkowe.

¹ Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k – 14m tej ustawy.

² Dz. U. z 2018 r., poz. 217, z późn. zm.

3. Kryteria kwalifikacji zbycia nieruchomości komercyjnych jako przedsiębiorstwa lub ZCP dla celów podatku VAT w świetle dotychczasowego orzecznictwa sądowego

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów, rozumiana w świetle art. 7 ust. 1 ustawy o VAT jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W myśl art. 2 pkt 6 ustawy o VAT przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W świetle powyższych regulacji – co do zasady – dostawa nieruchomości komercyjnych stanowi dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. W wyjątkowych okolicznościach dostawa nieruchomości komercyjnych może zostać uznana za czynność niepodlegającą opodatkowaniu, tj. w przypadku spełnienia przesłanek kwalifikacji nieruchomości komercyjnej (będącej przedmiotem dostawy) jako przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Zgodnie z art. 2 pkt 27e ustawy o VAT przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Stosownie do art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Z kolei zgodnie z art. 19 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”) w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego (akapit 1). W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu (akapit 2).

³ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.

Przedsiębiorstwo oraz jego zorganizowana część są zbywalne i mogą być przedmiotem obrotu jako całość⁴.

Prawidłowa klasyfikacja przedmiotu transakcji, tj. przedsiębiorstwo/zorganizowana część przedsiębiorstwa lub poszczególne składniki majątkowe – ma decydujące znaczenie dla prawidłowego ustalenia skutków podatkowych transakcji.

Przy ocenie czy składniki majątku powinny być uznane za (i) przedsiębiorstwo, o którym mowa w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT czy też (ii) zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy o VAT uwzględnić należy następujące okoliczności:

- 1) **zamiar kontynuowania przez nabywcę działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę przy pomocy składników majątkowych będących przedmiotem transakcji oraz**
- 2) **faktyczną możliwość kontynuowania tej działalności w oparciu o składniki będące przedmiotem transakcji⁵.**

Wskazanej oceny należy dokonać na moment przeprowadzenia transakcji. Tym samym, w przypadku, gdy konieczne dla kontynuowania działalności gospodarczej jest angażowanie przez nabywcę innych składników majątku, które nie są przedmiotem transakcji lub podejmowanie dodatkowych działań, brak jest możliwości stwierdzenia, że w danym przypadku zespół składników majątkowych stanowi przedsiębiorstwo lub ZCP.

Jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „Trybunał” lub „TSUE”) w wyroku z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Schriever „przekazanie całości lub części aktywów” należy interpretować w taki sposób, iż obejmuje ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, w tym składników materialnych i ewentualnie niematerialnych, łącznie składających się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielną działalność gospodarczą. Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶. Zgodnie natomiast z orzecznictwem TSUE⁷ ocena, jakie dobra – ruchome lub nieruchome – są niezbędne do utworzenia przedsiębiorstwa lub ZCP, musi być dokonywana „(...) z punktu widzenia charakteru prowadzonej działalności gospodarczej”.

⁴ Wynika to wprost z przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, z późn. zm.), dalej: „Kc”. Zgodnie z art. 55[2] Kc czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystkie jego składniki, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych – czyli jeśli przedmiotem umowy jest sprzedaż przedsiębiorstwa, to umowa obejmuje wszystkie jego składniki, nawet gdy wprost nie zostaną one wymienione w umowie. Wystarczające jest bowiem precyzyjne opisanie samego przedsiębiorstwa. Wyłączenie poszczególnych składników może wynikać jedynie z przepisów prawa albo z treści czynności prawnej.

⁵ Wyrok TSUE z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C-651/11 X BV, pkt 34.

⁶ Wyroki NSA z dnia: 25 czerwca 2013r. sygn. akt I FSK 955/12 oraz 24 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 1316/15.

⁷ Wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Christel Schriever, pkt 26.

Pojęcie przedsiębiorstwa określonego w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT można interpretować w świetle art. 55[1] Kc⁸ wyłącznie pomocniczo z uwagi na autonomię prawa podatkowego. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych⁹ „przedsiębiorstwo” w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT oznacza każdy zespół składników służących do realizacji określonych zadań gospodarczych, jeżeli jest wystarczający do prowadzenia przez nabywcę w oparciu o przekazane składniki majątkowe w sposób trwały samodzielnej działalności gospodarczej.

4. Opodatkowanie VAT dostawy wynajętej nieruchomości komercyjnej

4.1. Istotne pojęcia

Za **standardowe elementy typowe dla transakcji nieruchomościowych** opodatkowanych VAT należy uznać przykładowo elementy takie jak: grunt, budynek (budynki), budowle, infrastruktura techniczna oraz przynależności, a także prawa i obowiązki z umów najmu, które przechodzą na kupującego z mocy prawa, jak również prawa i obowiązki z umów najmu (odpowiednio dzierżawy), na podstawie których wynajmowane powierzchnie nie zostały (i nie zostaną do dnia transakcji) przekazane najemcom.

Przez **umowę o zarządzanie nieruchomością** rozumieć należy umowę, która ma na celu utrzymanie wartości nieruchomości. Dotyczy ona głównie bieżącego zarządzania obiektem, przygotowywania raportów o nieruchomości, nadzorowania budżetu (w tym planowania ponoszonych nakładów kapitałowych), wprowadzania najemców do nieruchomości, bieżących kontaktów z najemcami, podpisywania protokołów wydania i zwrotu pomieszczeń, monitorowania zabezpieczeń złożonych przez najemców, ich uzupełniania lub odnawiania, monitorowania i ściągania płatności czynszów i zabezpieczeń oraz opłat serwisowych, monitorowania ubezpieczenia nieruchomości, jak również monitorowania ponoszonych kosztów i płatności z tytułu użytkowania wieczystego czy podatku od nieruchomości. Usługodawca może również świadczyć usługi pośrednictwa w zawieraniu lub negocjowaniu umów najmu w ramach kierunków wytyczonych przez zarządzającego aktywami¹⁰ lub właściciela nieruchomości. Usługi zarządzania nieruchomością są zwykle świadczone w zamian za stałe lub procentowe wynagrodzenie, wyliczane w zależności od wysokości

⁸ W świetle powołanego przepisu art. 55 [1] Kc za elementy wchodzące w skład przedsiębiorstwa uznają się w szczególności: 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa); 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości; 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych; 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne; 5) koncesje, licencje i zezwolenia; 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej; 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne; 8) tajemnice przedsiębiorstwa; 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

⁹ Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2018 r. sygn. akt I FSK 1113/16.

¹⁰ Tzw. asset manager.

czynszów najmu, przez personel obecny – stale lub z częstotliwością odpowiednią do w/w czynności/obowiązków – na terenie nieruchomości (np. dyrektora centrum handlowego).

Przez **umowę zarządzania aktywami** rozumieć należy umowę o charakterze strategicznym, zawieraną zazwyczaj na poziomie grupy kapitałowej. Dotyczy ona w szczególności zagadnień finansowych, maksymalizacji stopy zwrotu z inwestycji, planowania działań, które mają na celu obniżenie kosztów i wzrost przychodów, odpowiedniego pozycjonowania obiektu (w tym m.in. poprzez odpowiedni dobór najemców i ich lokalizacji na terenie nieruchomości) i podejmowania innych wskazanych czynności w celu wzrostu wartości nieruchomości. Na podstawie umowy zarządzania aktywami przygotowywane są średnio i długoterminowe projekcje finansowe, zlecane są wyceny i rekomendacje działań, które mają na celu wzrost wartości nieruchomości. Umowa zarządzania aktywami może również obejmować swym zakresem wyszukiwanie i negocjacje z kredytodawcami. Wynagrodzenie z tytułu usług świadczonych na podstawie umowy zarządzania aktywami jest zwykle uzależnione od wysokości przychodu generowanego przez daną nieruchomość lub wzrostu jej wartości w czasie. Wykonywanie umowy zarządzania aktywami zazwyczaj nie wymaga obecności dedykowanego personelu na terenie nieruchomości.

4.2. Prawidłowy sposób opodatkowania VAT dostawy wynajętej nieruchomości komercyjnej

W przypadku obrotu nieruchomościami komercyjnymi typową sytuacją jest dostawa wynajętej nieruchomości. W takim przypadku uznać należy daną transakcję za zbycie przedsiębiorstwa lub ZCP, jeżeli na moment transakcji spełnione są **łącznie** następujące kryteria:

- przenoszony na nabywcę zespół składników zawiera zespół składników majątku (zaplecze) umożliwiający kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę i wystarczający do prowadzenia tej działalności¹¹ (kryterium szerzej opisane w pkt 4.3.);
- nabywca - w ramach swojej działalności - ma zamiar kontynuowania działalności prowadzonej w dotychczasowym zakresie przez zbywcę przy pomocy szeregu składników majątkowych będących przedmiotem transakcji (kryterium szerzej opisane w pkt 4.4.).

¹¹ Podobnie wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r. sygn. akt I FSK 1316/15.

4.3. Okoliczności istotne dla ustalenia czy przenoszony na nabywcę zespół składników umożliwia kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę

Dla przesądzenia analizowanego kryterium należy ocenić czy zespół składników majątkowych stanowiący przedsiębiorstwo lub ZCP zawiera składniki pozwalające na kontynuowanie działalności gospodarczej realizowanej uprzednio przez zbywcę bez konieczności:

- angażowania przez nabywcę innych składników majątku, które nie są przedmiotem transakcji lub
- podejmowania dodatkowych działań faktycznych lub prawnych (np. zawarcia umów) niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej w oparciu o przejęte składniki.

W celu ustalenia czy przenoszony na nabywcę zespół składników umożliwia kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę należy ustalić czy oprócz przeniesienia standardowych elementów typowych dla transakcji nieruchomościowych opodatkowanych VAT (pojęcie zdefiniowane w pkt 4.1.) na nabywcę są przeniesione wszystkie poniżej wskazane elementy:

- a. prawa i obowiązki z umów, na podstawie których udzielono zbywcy finansowania dłużnego na realizację, nabycie, modernizację, adaptację lub przebudowę przenoszonej nieruchomości, o ile zbywca korzystał z takiego finansowania i jest stroną takich umów;
- b. umowy o zarządzanie nieruchomością;
- c. umowy zarządzania aktywami;
- d. należności o charakterze pieniężnym związane z przenoszonym majątkiem.

Zastrzec należy, że przy ocenie czy zespół składników majątkowych zawiera składniki pozwalające na kontynuowanie działalności gospodarczej nie w każdym przypadku konieczne jest przeniesienie wszystkich elementów wchodzących w skład standardowych elementów typowych dla transakcji nieruchomościowych oraz tych wskazanych w lit. a-d powyżej. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych wystarczające jest przeniesienie na nabywcę minimum środków pozwalających na kontynuowanie realizowanej uprzednio w tym przedsiębiorstwie działalności gospodarczej¹².

Dodatkowo za okoliczność wykluczającą możliwość stwierdzenia, że przenoszony na nabywcę zespół składników umożliwia kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę, należy uznać sytuację, w której konieczne jest podejmowania dodatkowych działań faktycznych lub prawnych (np. zawarcia umów) niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej w oparciu o przejęte składniki. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku, w którym nabywca sam zawarł lub zawiera umowy o zarządzanie nieruchomością i zarządzanie aktywami, nawet z tymi samymi podmiotami, które świadczyły ww. usługi zarządzania na rzecz zbywcy. W takim

¹² Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 r. sygn. akt I FSK 1204/16.

przypadku bowiem nabywca podejmuje dodatkowe działania w celu kontynuowania działalności gospodarczej zbywcy.

Nie w każdym przypadku podjęcie dodatkowych działań automatycznie wskazuje, że przenoszony na nabywcę zespół składników nie umożliwi kontynuacji działalności prowadzonej przez zbywcę. Taka sytuacja może mieć miejsce w kontekście umów na dostarczanie mediów (ciepło, gaz, energia elektryczna, itp.). Umowy tego typu - czy to z przyczyn prawnych czy gospodarczych - zwykle nie są przenoszone na nabywcę w ramach transakcji zbycia nieruchomości komercyjnej. Typową sytuacją jest zawarcie przez nabywcę nieruchomości nowej umowy z poprzednim dostawcą mediów. W niektórych przypadkach zbywca nieruchomości może przez pewien czas (do zawarcia umowy przez nabywcę) nadal być stroną umowy z dostawcą mediów, a ich koszty refakturować na nabywcę nieruchomości. Zapewnienie mediów dla nieruchomości komercyjnej jest konieczne do jej wykorzystania niezależnie od przeznaczenia czy to na cele wynajmu czy też inne. W związku z powyższym, kwestia przeniesienia tych umów w związku z transakcją nie jest decydująca dla kwalifikacji transakcji jako zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP.

4.4. Okoliczności istotne dla ustalenia zamiaru kontynuowania przez nabywcę działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę

Przy ocenie czy nabywca nieruchomości komercyjnych ma zamiar kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę należy uwzględnić całokształt okoliczności związanych z transakcją ocenianych na moment zawarcia transakcji, a w szczególności podjęcie przez nabywcę działań potwierdzających jego zamiar kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę. Zatem w celu stwierdzenia zamiaru kontynuowania przez nabywcę działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę konieczne jest istnienie dowodów potwierdzających istnienie na moment transakcji takiego zamiaru po stronie nabywcy (np. w formie korespondencji elektronicznej / mailowej). Zaznaczyć należy, że jeżeli w takiej sytuacji – po pewnym czasie – zostanie zmieniony – np. ze względu na zmianę sytuacji gospodarczej podatnika - sposób wykorzystania nieruchomości brak jest podstaw do uznania, że nabywca nie miał zamiaru kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę.

Przykład 1

Zbywca prowadzący głównie działalność deweloperską wybudował nieruchomość. Nabywca nieruchomości prowadzi działalność polegającą na wynajmie nieruchomości.

W takim przypadku brak jest możliwości stwierdzenia zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP z uwagi na fakt, że nabywca nie ma zamiaru kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę (różne przedmioty działalności zbywcy i nabywcy).

Przykład 2

Przedmiotem transakcji jest wynajmowana nieruchomość, przy czym kupującym jest dotychczasowy najemca tej nieruchomości, który wykonuje w niej działalność gospodarczą, która nie polega na podnajmie tej nieruchomości na rzecz innych podmiotów.

Powyższe okoliczności dostawy są istotne i wskazują, że nie dochodzi do zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP.

Przykład 3

Przedmiotem transakcji jest nieruchomość (niezależnie czy jest ona wynajmowana przez zbywcę, czy też zbywca prowadzi w niej jakąkolwiek inną działalność gospodarczą, np. produkcyjną), która następnie ma zostać przez nabywcę oddana zbywcy do używania na podstawie umowy leasingu (tzw. sale and leaseback) lub innej umowy o podobnym charakterze.

W takim przypadku dostawa nie stanowi zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP z uwagi na fakt, że zasadniczym ekonomicznym celem transakcji leasingu zwrotnego jest udzielenie przez nabywcę finansowania na rzecz zbywcy, a nie kontynuacja działalności zbywcy.

Podkreślić należy, że kontynuowanie wynajmu nieruchomości komercyjnej przez jakiś okres po zawarciu transakcji nie stanowi samoistnej okoliczności potwierdzającej zamiar kontynuowania przez nabywcę działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę, jeżeli z obiektywnych okoliczności wynika, że jego zamiarem – na moment zawarcia transakcji - było wykorzystanie nieruchomości dla własnych celów gospodarczych niepolegających na wynajmie nieruchomości komercyjnych.

Przykład 4

Zbywca jest właścicielem pawilonu z lokalami usługowymi, a po jego nabyciu nabywca wyburzy pawilon i wybuduje hale magazynową dla potrzeb prowadzonej działalności hurtowej sprzedaży środków spożywczych. Możliwe jest utrzymywanie przez pewien czas umów najmu, które przechodzą na nabywcę z mocy prawa. Przed zawarciem transakcji nabywca wystąpił o wydanie decyzji o warunkach zabudowy dla inwestycji polegającej na budowie hali magazynowej.

Transakcja nie stanowi zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP. Nabywca nie nabył nieruchomości z zamiarem ich wykorzystania do komercyjnego najmu. Na moment transakcji zachowanie nabywcy potwierdzało zamiar zmiany dotychczasowego sposobu wykorzystania nieruchomości, tj. wystąpił o wydanie decyzji stanowiącej element procesu budowy hali magazynowej.

Na tle sytuacji wskazanej w Przykładzie 4 za przykłady działań, które mogą świadczyć o braku zamiaru kontynuowania przez nabywcę działalności gospodarczej zbywcy należy uznać:

- zlecenie opracowania koncepcji nowego zagospodarowania nieruchomości;
- zlecenie opracowania planów architektonicznych i budowlanych dotyczących przeprowadzenia nowej inwestycji;
- zlecenie innych analiz dotyczących planowanej inwestycji (np. prawnych, podatkowych, geodezyjnych, wodnoprawnych, geologicznych, środowiskowych);
- wystąpienie o wydanie decyzji o warunkach zabudowy;
- wystąpienie o zatwierdzenie projektu budowlanego i wydanie decyzji o pozwoleniu na budowę.

4.5. Okoliczności niewpływające na ocenę czy zbycie danej nieruchomości komercyjnej stanowi dostawę towaru podlegającą VAT

W przypadku transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych wystąpienie wskazanych poniżej integralnych elementów takiej transakcji nie powinno być uznawane za wpływające na ocenę czy zbycie danej nieruchomości stanowi dostawę towaru podlegającą VAT, czy też pozostające poza jego zakresem jako zbycie przedsiębiorstwa (lub ZCP). Należy uznać, że dla celów ustalenia skutków podatkowych transakcji nie jest istotne czy doszło do przeniesienia na nabywcę integralnych dla transakcji obejmujących nieruchomości komercyjne elementów – w szczególności – takich jak:

- nieruchomości stanowiące wyposażenie budynku;
- prawa z zabezpieczeń prawidłowego wykonania obowiązków wynikających z umów najmu ustanowionych przez najemców (np. prawa z gwarancji bankowych, depozytów, deklaracji o dobrowolnym poddaniu się egzekucji);
- prawa z gwarancji należytego wykonania przez wykonawców prac związanych z pracami budowlanymi /remontowymi prowadzonymi w budynku;
- prawa i obowiązki wynikające z umów serwisowych, w tym m.in. umów dotyczących świadczenia usług ochrony obiektu, sprzątnania, obsługi nieruchomości (tzw. facility management agreement), itp.;
- prawa autorskie na wskazanych w dotyczących ich umowach polach eksploatacji, w tym prawa autorskie do projektu budynku, prawa autorskie i prawo ochronne na zastrzeżone znaki towarowe;
- prawa z licencji do oprogramowania wykorzystywanego do obsługi nieruchomości;
- prawa do domen internetowych dotyczących nieruchomości;
- dokumentacja techniczna dotycząca budynku, w szczególności książki obiektu, projekty budowlane, protokoły z kontroli przeciwpożarowych lub kominiarskich;

- dokumentacja prawna dotycząca budynku – np. kopie umów, decyzji administracyjnych.

W powyższych przypadkach wskazane elementy przydatne są do wykorzystywania nieruchomości zgodnie z jej gospodarczym przeznaczeniem niezależnie od zamiaru kontynuacji działalności zbywcy przez nabywcę. W przypadku niektórych kryteriów takich jak obowiązki wynikające z umów serwisowych, korzystanie z tych świadczeń jest konieczne, by utrzymać nieruchomość w niepogorszonym stanie (także w okresie, gdy nie jest ona wykorzystywana do celów komercyjnych).

Przedstawione w niniejszych objaśnieniach kryteria klasyfikacji transakcji do celów podatkowych mogą być pomocniczo stosowane również w odniesieniu do czynności mających miejsce przed wydaniem objaśnień. Niemniej, także w stosunku do transakcji dotyczących okresów rozliczeniowych przed ich wydaniem należy uwzględnić wszystkie okoliczności faktyczne, w tym w szczególności posiadane przez podatników indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Mając na uwadze zasadę pewności prawa oraz zasadę zaufania do organów podatkowych, niniejsze objaśnienia nie kwestionują ochrony¹³ wynikającej z zastosowania się przez podatników do interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego uzyskanych przed wydaniem niniejszych objaśnień.

Z upoważnienia Ministra Finansów

Filip Świata

Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

¹³ Art. 14k – 14m Ordynacji podatkowej.