

SPRZEDAŻ GRUNTÓW NIEZABUDOWANYCH W ŚWIELE NOWYCH REGULACJI USTAWY VAT OD 1 KWIETNIA 2013 R.



Elżbieta Ochocka

Doradca Podatkowy
Dalc i Ochocki - Doradcy Sp. z o.o.

Przedmiotem artykułu są regulacje wynikające ze zmian w ustawie VAT, które wejdą w życie 1 kwietnia 2013r., dotyczące doprecyzowania brzmienia definicji, które pozwolą na bezpieczniejsze pod względem opodatkowania bądź zwolnienia z opodatkowania VAT sprzedaży gruntów niezabudowanych lub przeznaczonych pod zabudowę.

Zmieniona definicja działalności gospodarczej i nowa definicja terenów budowlanych w ustawie VAT od 1 kwietnia 2013r.

Zmiany w ustawie VAT, które wejdą w życie 1 kwietnia 2013r. obejmują inne niż dotychczas brzmienie **definicji** działalności gospodarczej i nową definicję **terenów budowlanych**. Nowe brzmienie, zgodnie z art.15 ust.2 ustawy VAT zawęży pojęcie działalności gospodarczej i doprecyzowuje ją w duchu wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Od 1 kwietnia 2013r., nie będzie już uznawana za działalność gospodarczą czynność wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy. Oznacza to, że wraz z nowelizacją powinny zniknąć wątpliwości dotyczące sytuacji, gdy osoby fizyczne, nie zajmujące się profesjonalnym obrotem nieruchomości, dokonują zbycia należących do nich gruntów przeznaczonych pod zabudowę i w związku z tym uznane są za prowadzących działalność gospodarczą w zakresie handlu nieruchomościami. **A zatem, od 1 kwietnia 2013r. organy podatkowe, które będą chciały aby podatnik opodatkował jednorazową**

sprzedaż takich gruntów, będą musiały wykazać, że jego działalność przybiera formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną. Udowodnienie podatnikowi zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej powinno być poparte obiektywnymi dowodami polegającymi na rozstrzygnięciu, czy działania danego podmiotu można zakwalifikować do działalności handlowców. Reasumując, organy podatkowe powinny zbadać okoliczności faktyczne dotyczące zbycia gruntu niezabudowanego przez osobę fizyczną, kierując się powyżej opisanymi kryteriami. Dopiero taka analiza będzie podstawą do uznania bądź nie działań osoby fizycznej dokonującej sprzedaży gruntów niezabudowanych lub przeznaczonych pod zabudowę – jako profesjonalnego handlowca.

Dużo bardziej klarowne będzie też ustalenie, czy dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane będzie opodatkowana, czy też będzie podlegała zwolnieniu określёнemu w art. 43 ust.1 pkt 9 ustawy VAT.

Dotychczas, wobec braku legalnej definicji terenów budowlanych w ustawie VAT organy skarbowe oraz sądy administracyjne kierowały się różnymi kryteriami oceniając, czy dostawa gruntów niezabudowanych podlega opodatkowaniu, czy zwolnieniu z podatku VAT.

Dla większości sądów było jasne, że przy ustaleniu, czy dostawa gruntów niezabudowanych podlega podatkowi VAT decyduje miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego jako akt

prawa miejscowego. W przypadku braku tego planu określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Najistotniejszym zagadnieniem prawnym wymagającym rozstrzygnięcia była sytuacja, gdy dla danego terenu nie istniał plan zagospodarowania przestrzennego oraz nie wydano również decyzji o warunkach zabudowy.

Czy w takim przypadku należy brać pod uwagę studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy? Taki pogląd wyraził WSA w Gliwicach w wyroku II SA/GI 817/06 z dnia 11 lutego 2008r. wskazując, że „zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (*Dz.U z 2012r. poz. 647*), studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy służy gminie do określenia kierunków jej polityki przestrzennej. Zasady sporządzania planu miejscowego to standardy odnoszące się do merytorycznych ustaleń planu, związane są z jego treścią oraz parametrami technicznymi i wymaganiami dotyczącymi dokumentacji planu”. Następne wyroki np. NSA z 22.02.2011r. I FSK 50/10 kategorycznie przeciwstawiały się stosowaniu ww. kryterium przy ocenie opodatkowania gruntów niezabudowanych. Takie też stwierdzenie zawarte jest w ust. 5 art. 9 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, że **studium nie jest aktem prawa miejscowego**. W konsekwencji nie normatywność studium powoduje, że jego postanowienia nie mogą wpływać na sytuację prawną obywateli. W związku z tym, że

studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie jest źródłem prawa miejscowego, nie może ono stanowić podstawy do ustalenia prawa do zwolnienia dostawy gruntów niezabudowanych z podatku VAT zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT. Podobnie wypowiedział się WSA w Krakowie z 12.07.2011r., ISA/Kr 717/11. Wobec dużej rozbieżności poglądów wyrażanych w orzecznictwie, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie poszerzonym (siedmiu sędziów) wydał wyrok IFPS 8/18 w dniu 17.01.2011r. w którym stwierdził, że **w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla klasyfikacji terenu niezabudowanego, wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy.** Powyższy pogląd znajduje dodatkowe uzasadnienie, gdy dokona się wykładni prokonstytucyjnej. Przepis art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatków następuje w drodze ustawy. Brak wprowadzenia przez ustawodawcę legalnej definicji terenu budowlanego lub przeznaczonego pod zabudowę nie może być uzupełniana przy pomocy wykładni rozszerzającej, przez powoływanie się na studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy, które nie jest źródłem prawa, dlatego należy odwołać się do zapisów wynikających z ewidencji gruntów. Sąd stwierdził, że „dla podstawy wymiaru każdego podatku, w tym podatku od towarów i usług, wiążące są dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Przepisem, który nawiązuje do podstawy opodatkowania jest art. 21 ust. 1 ustawy z 17.5.1989r. – Prawo Geodezyjne i Kartograficzne. Z wykładni tego artykułu wynika, że przy interpretacji art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku VAT dotyczącego zwolnień z tytułu dostawy terenów innych niż budowlane lub nie przeznaczonych pod zabudowę decydujące znaczenie będą miały dane wynikające z ewidencji gruntów”.

Ewidencja obejmuje informacje dotyczące położenia gruntów, ich granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas gleboznawczych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów. Ewidencja nie tworzy stanu prawnego, lecz odzwierciedla stan faktyczny. Dlatego należy zgłaszać właściwemu staroście wszelkie zmiany danych objętych ewidencją gruntów i budynków, w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania tych zmian. Zmiany wynikające z decyzji administracyjnych są na bieżąco wprowadzane do ewidencji. Sama ewidencja nie przeznaczona do zabudowy, jednak z obowiązku jej aktualizowania można wysnuć wniosek, że jest to dokument, który przedstawia faktyczne przeznaczenie tych gruntów. Taka ewidencja może i powinna stanowić dokument pomocniczy przy określaniu zwolnienia od podatku VAT dostawy gruntów.

Od 1 kwietnia 2013r. powyżej przedstawione rozważania oparte o bogate orzecznictwo tracą na aktualności.

Zgodnie z **nową definicją terenów budowlanych wprowadzoną od 1 kwietnia do ustawy VAT na mocy art. 2 pkt 33 – za tereny budowlane uznaje się „grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowaniu terenu, o którym mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym”.**

Wprowadzenie definicji terenów budowlanych do ustawy VAT jest implementacją art. 12 ust. 3 Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej, który stanowi, że do celów dostawy terenu budowlanego – „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwo członkowskie. Tym samym, ustawodawca krajowy zastosował się również do licznych tez zawartych w wyrokach WSA i NSA, które dotychczas rozstrzygały skargi podatników, kierując się przepisami ustawy z dnia 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

W wyroku z dnia 16 listopada 2007r., sygnatura akt II OSK 1531/06 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że

skoro miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego ustala przeznaczenie terenu (art. 4 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym), to w przypadku braku dla danego terenu takiego planu, funkcje tę musi przejąć decyzja o warunkach zabudowy (art. 4 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym). Decyzja taka jako akt indywidualny prawa administracyjnego, dopóki jest w obrocie prawnym powinna mieć wiążący charakter nie tylko dla stron postępowania, ale również dla kontrahentów umowy dostawy gruntów i organów podatkowych.

Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2008r., sygnatura akt IFSK 830/08 wskazując, że przez pojęcie „teren przeznaczony pod zabudowę użyte w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT należy rozumieć teren o takim przeznaczeniu wynikającym z zakwalifikowania w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, bądź w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania.”

Podatnicy będą mieli pewną swobodę w zakresie możliwości stosowania opodatkowania lub zwolnienia z VAT w przypadku transakcji sprzedaży gruntów. Jeżeli dla danego terenu nie istnieje plan zagospodarowania przestrzennego i decyzja o warunkach zabudowy wskazująca na budowlany charakter działki została wydana przed transakcją, to sprzedaż gruntu należy opodatkować. Jeżeli natomiast decyzja wydana zostanie po transakcji zastosowanie znajdzie zwolnienie z podatku VAT zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT.

Reasumując, **od 1 kwietnia 2013r. opodatkowana będzie wyłącznie sprzedaż tych gruntów, które są przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego.** Jeśli, jak to ma miejsce na większości terenów w Polsce, nie ma obowiązujących planów zagospodarowania przestrzennego – **decydującym kryterium będzie decyzja o warunkach zabudowy.** Taki sposób określenia gruntów powinien ograniczyć spory z organami podatkowymi i przyczynić się do zapewnienia bezpieczeństwa w zakresie opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych.