

# OPODATKOWANIE PODATKIEM VAT GRUNTÓW NIEZABUDOWANYCH W ŚWIETLE NAJNOWSZYCH INTERPRETACJI PODATKOWYCH WYDANYCH PRZEZ MINISTRA FINANSÓW



Elżbieta Ochocka

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

Ze względu na duże zainteresowanie rzeczoznawców majątkowych tematyką sprzedaży nieruchomości w aspekcie ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług, artykułem tym pozwoliłam sobie wznowić cykl publikacji – dotyczących opodatkowania bądź zwolnienia z podatku VAT dostawy nieruchomości.

## I. Nowa definicja terenów budowlanych

**P**ierwszy artykuł poświęcam tematyce najnowszej, a mianowicie opodatkowaniu VAT dostawy gruntów niezabudowanych. Pisząc, iż jest to temat nowy, mam na uwadze, wprowadzoną do ustawy VAT od 1 kwietnia 2013r. legalną definicję terenów niezabudowanych. Zgodnie z tą definicją, zapisaną w art. 2 pkt 33 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011.177.1054 z późniejszymi zm.) – zwanej dalej ustawą VAT – „przez tereny niezabudowane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę **zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.**” Jednocześnie, od 1 kwietnia 2013r. obowiązuje również nowe brzmienie art. 43 ust.1 pkt 9 ustawy o VAT, przewidujące zwolnienie od podatku dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Wyraźne sprecyzowanie w ustawie VAT tych przepisów sprawiło, iż transakcje sprzedaży gruntów niezabudowanych pod kątem ich opodatkowania bądź zwolnienia z podatku VAT stały się bezpieczniejsze podatkowo.

## II. Stanowisko Ministra Finansów w kwestii zwolnienia z VAT dostawy gruntów niezabudowanych przed i po wprowadzeniu definicji terenu budowlanego

**W** celu zapewnienia jednolitego stosowania tych przepisów przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej – Minister Finansów wydał dnia 14.06.2013r. interpretację ogólną o sygnaturze PT10/033/12/207/WLI-13/RD/58639 (Dz. Urzędowy MF z dnia 18.06.2013r. poz. 14).

Zgodnie z brzmieniem tej interpretacji, od 1 kwietnia 2013r., w związku z wprowadzeniem do ustawy o VAT definicji terenu budowlanego dla potrzeb prawidłowej klasyfikacji gruntów celem zastosowania zwolnienia terenu budowlanego od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art.43 ust.1 pkt 9 tej ustawy, w sytuacji gdy brak jest planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, nie należy już kierować się danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, które były istotne w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013r. W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją

o warunkach zabudowy i zagospodarowania przestrzennego, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług.

Z powyższego wynika że:

- o zwolnieniu bądź opodatkowaniu VAT transakcji sprzedaży gruntu niezabudowanego dokonanej do 31 marca 2013r. decydowały trzy kryteria:
  - 1) przeznaczenie gruntu wynikające z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego,
  - 2) decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, gdy takiego planu nie było,
  - 3) zapisy w ewidencji gruntów w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego i decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu
- o zwolnieniu bądź opodatkowaniu VAT transakcji sprzedaży gruntu niezabudowanego dokonanej po 31 marca 2013r. decydują dwa kryteria:
  - 1) przeznaczenie gruntu wynikające z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego,
  - 2) decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, gdy takiego planu nie było.



Należy zatem każdorazowo, przed sprzedażą gruntów niezabudowanych sprawdzać, czy spełniają one te kryteria, by zastosować zwolnienie bądź opodatkowanie stawką VAT 23%. Oczywiście, tylko w sytuacji, gdy sprzedający działa w charakterze podatnika VAT. O tym, czy sprzedający staje się podatnikiem VAT stanowi art. 15 ustawy VAT – tj., gdy wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą polegającą na handlu gruntami, bez względu cel lub rezultat takiej działalności w sposób ciągły i zarobkowy.

Szerzej, na temat kwalifikowania przez organy podatkowe czynności dostawy nieruchomości w zależności od działania podatnika dokonującego tych dostaw napiszę w następnych publikacjach w biuletynie.

### **III. Wybrane indywidualne interpretacje Dyrektorów Izb Skarbowych w zakresie opodatkowania bądź zwolnienia z VAT sprzedaży gruntów niezabudowanych.**

#### **1) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 5 lutego 2014r sygnatura ILPP1/443-1015/13-2/NS – sprzedaż gruntu na podstawie nieobowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego.**

**Stan faktyczny:** Gmina zamierza sprzedać w drodze bezprzetargowej nieruchomości niezabudowane, będące jej własnością w celu poprawy warunków zagospodarowania działek, również będących jej własnością, a które bezpośrednio przylegają do tych nieruchomości, które dotychczas dzierżawili jako pasy zieleni. Zgodnie z **nieobowiązującym** już miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego przedmiotowe nieruchomości znajdują się na terenie zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej. Takie przeznaczenie tych gruntów wynika również z opracowanego dla Miasta studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego. W ewi-

dencji gruntów i budynków jedna nieruchomość oznaczona jest symbolem R (grunty orne), a druga (inne tereny zabudowane). Dla tych nieruchomości nie zostały wydane warunki zabudowy i zagospodarowania terenu.

**Odpowiedź: dostawa wskazanych działek niezabudowanych, dla których nie istnieje ważny plan zagospodarowania przestrzennego oraz brak jest aktualnych decyzji o warunkach zabudowy dla przedmiotowych działek, będzie korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT, jako dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.**

Stanowisko Dyrektora Izby jest zgodne z kryteriami obowiązującymi w ustawie VAT od 1 kwietnia 2013r. Dane z ewidencji gruntów, a tym bardziej przeznaczenie ich wynikające z opracowanego studium pozostają bez znaczenia, jeśli dla danego terenu nie obowiązuje ważny plan zagospodarowania przestrzennego i nie wydano nigdy decyzji o warunkach zabudowy.

#### **2) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 marca 2014r. sygnatura IPTPP1/443-837/13-7/RG – sprzedaż w drodze zamiany gruntu uzbrojonego w sieci będące własnością innych przedsiębiorstw.**

**Stan faktyczny:** Skarb Państwa zamierza **dokonać zamiany** nieruchomości niezabudowanej, stanowiącej własność Skarbu Państwa na nieruchomość niezabudowaną stanowiącą własność gminy. Wszelkie wymagane zgody zostały przez właściwe organy w tym celu wydane. Dla nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa brak jest planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Na działce znajduje się nieurządzone boisko, niezwiązane trwale z gruntem i stanowi ono teren nieregularnie porośnięty trawą. Działka jest uzbrojona w sieć teletechniczną, energię elektryczną, wodę, kanalizację i gaz. Urządzenia te nie są przedmiotem dostawy, nie są trwale z gruntem związane

i stanowią własność poszczególnych operatorów sieci. Urządzenia te wchodzi w skład tych przedsiębiorstw.

**Odpowiedź: Przeniesienie własności nieruchomości na podstawie umowy zamiany na gruncie podatku VAT stanowi odpłatną dostawę towarów a Skarb Państwa w związku z tą dostawą występuje w charakterze podatnika VAT. Sieci: elektryczna, gazowa, wodociągowa, kanalizacyjna i teletechniczna nie stanowią budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, które uznaje się za towar na podstawie ustawy o VAT. Na podstawie art. 49 §1 Kodeksu cywilnego, urządzenia służące do odprowadzania lub doprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeśli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Tym samym, nie status nieruchomości (sieci – jako budowli) będzie decydował o opodatkowaniu bądź zwolnieniu z VAT dostawy tej nieruchomości, „w przypadku planowanej dostawy działki (...), na której znajdują się ww. sieci, przedmiotem dostawy będzie niezabudowana nieruchomość gruntowa.” Dostawa przedmiotowego gruntu będzie podlegać zwolnieniu z VAT ponieważ, brak jest planu zagospodarowania przestrzennego, jak również nie wydano decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.**

Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi wpisuje się w linię interpretacyjną wytyczoną przez Ministra Finansów w zakresie stosowania kryteriów związanych z przeznaczeniem gruntu. Pozostaje mieć również nadzieję, że tak dogłębna analiza przepisów z uwzględnieniem regulacji wynikających z Kodeksu cywilnego, pod kątem zwolnienia z podatku VAT dostawy nieruchomości na których znajdują się budowle – sieci, będzie dokonywana także, gdy sprzedającym będzie inny podmiot niż Skarb Państwa. Tezy zawarte w tej interpretacji należy wykorzystać przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, na których znajdują się sieci wchodzące w skład innych przedsiębiorstw i zgodnie z art. 49 ustawy Kodeks cywilny nie należą do części składowych gruntu.

**3) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 stycznia 2014r. sygnatura IPPPI/ 443-1196/13-4/ISZ – sprzedaż gruntu ogrodzonego wraz z fundamentem.**

**Stan faktyczny:** Spółka zamierza sprzedać niezabudowaną nieruchomość ogrodzoną ogrodzeniem trwałym z siatki prefabrykowanej z prętów stalowych na słupkach z rury stalowej osadzonej w cokole betonowym szerokości 32 cm. Na nieruchomości znajdują się fundamenty budynku, które zostały wzniesione przed rokiem 2004 przez poprzedniego właściciela. Na rzecz poprzedniego właściciela gruntu została wydana decyzja zatwierdzająca projekt budowlany na tym gruncie. Nieruchomość ta nie została objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, jak również nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy. Na zakupionej działce potencjalny nabywca nie jest zainteresowany wykorzystaniem istniejących fundamentów.

**Odpowiedź:** sprzedaż przez Spółkę opisanej nieruchomości będzie podlegała zwolnieniu z podatku VAT, ponieważ dla tego gruntu nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy. Ponadto, przedmiotowy grunt nie jest objęty zatwierdzonym planem zagospodarowania przestrzennego.

W odniesieniu do znajdującego się na nieruchomości ogrodzenia, ze względu na brak w ustawie VAT definicji budynków lub budowli, w celu określenia, czy ogrodzenie mieści się w definicji budowli – należy przytoczyć przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.). Ogrodzenie w ustawie prawo budowlane nie mieści się w definicji budowli określonej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Prawdopodobnie tego rodzaju wnioskowania, potwierdza również wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012r. sygn. I FSK 918/11. Uzasadniając wyrok sąd stwierdził że: „*sensem ekonomicznym tej czynności jest przecież sprzedaż gruntu, a nie ogrodzenia. Siatka ogrodzeniowa nie pełni samodzielnych funkcji budowlanych. Jej celem jest wydzielenie granic działki i jej zabezpieczenie*”.

W odniesieniu do znajdujących się na nieruchomości fundamentów ciągle aktualne pozostaje wg tej interpretacji stanowisko zawarte w piśmie Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 kwietnia 1999r. nr SRI-4 WSK-12-535/99, obiekt budowlany rozpoczęty, który po zmianie właściciela będzie kontynuowany może być klasyfikowany jako budynek wg klasyfikacji Obiektów Budowlanych. Ponieważ, w opisanym stanie faktycznym nabywca nieruchomości nie będzie kontynuował budowy budynku, którego fundamenty znajdują się na działce, to ww. obiekt budowlany nie może być kwalifikowany wg tej klasyfikacji jako budynek.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej pomimo że, spełnia kryteria określone w ustawie w zakresie stosowania przepisów o zwolnieniu z VAT, przy zaliczeniu fundamentów do budowli powołuje się na pismo Głównego Urzędu Statystycznego sprzed 25 lat, które było wydane w okresie funkcjonowania obowiązującej do dnia 31 grudnia 1999r. Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. Dyrektor Izby Skarbowej powinien, tak jak w przypadku rozstrzygnięcia kwestii ogrodzenia i zakwalifikowania go do urządzeń budowlanych a nie budowli, powołać się na przepisy Prawa budowlanego. Nie zrobił tego ponieważ, fundament nie spełnia definicji określonej w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, która stanowi że, budynek to obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Analiza zamiarów potencjalnego nabywcy powinna pozostać bez wpływu na ocenę prawną stanu faktycznego przedmiotowej interpretacji.

**4) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31 stycznia 2014r. sygnatura IPPPI/443-1283/13-2/PR – nabycie gruntu a wydanie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu na inny podmiot niż nabywca.**

**Stan faktyczny:** Spółka zamierza nabyć grunt niezabudowany, który przez pewien okres czasu był przedmiotem wynajmu. Działka ta nie jest objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, natomiast na wniosek jednego z podnajemców została wydana decyzja o warunkach zabudowy.

**Odpowiedź:** sprzedaż przedmiotowej nieruchomości niezabudowanej objętej decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, nawet gdy jest wydana na inny podmiot niż właściciel, będzie podlegała opodatkowaniu według stawki podatku VAT w wysokości 23%.

Z analizy przepisów art. 43 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 2 pkt 33 ustawy VAT wynika, że sam fakt wydania decyzji o warunkach zabudowy dla określonego gruntu przesądza o przeznaczeniu tego gruntu i odsyła w tym celu do regulacji pozapodatkowych. Jednym z takich aktów jest Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2012r, poz. 647 z późn. zm.) i zapis wynikający z art. 63 tej ustawy, który stanowi, że decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu można wydać więcej niż jednemu wnioskodawcy. Należy wtedy doręczyć odpis decyzji do wiadomości pozostałym wnioskodawcom i właścicielowi lub użytkownikowi wieczystemu nieruchomości. Ustawodawca podatkowy powiązał skutki w podatku VAT z kryterium przeznaczenia terenu a nie z podmiotem występującym o uzyskanie takiej decyzji.

Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w pełni wpisuje się w czytelną linię interpretacyjną przepisów ustawy VAT. Należy zgodzić się z argumentami zaprezentowanymi w tej interpretacji w zakresie adresata decyzji o warunkach zabudowy. Słusznie organ podkreśla: „*Podążając za tokiem rozumowania wnioskodawcy można dojść do trudnych do zaakceptowania rezultatów wykładni art. 22 pkt 33 w związku z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT. Otóż, gdyby dla danej nieruchomości gruntowej niezabudowanej wydana byłaby decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, jednak jej adresatem nie byłby sam właściciel, lecz np. inwestor, co w opinii Spółki uprawniałoby do zastosowania zwolnienia od podatku, oznaczałoby to, że sprzedaż gruntu w istocie przeznaczzonego pod zabudowę, spełniającego definicję terenu budowlanego – byłaby objęta zwolnieniem*”.



**5) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2013r. sygnatura IBPP2/443-942/13/AB – sprzedaż gruntu po rozbiórce budynku.**

**Stan faktyczny:** Spółka zamierza sprzedać działkę, którą nabyła w 2008r. W chwili nabycia przez Spółkę nieruchomości była zabudowana jednopiętrowym budynkiem mieszkalno – usługowym w stanie nadającym się do rozbiórki. Prezydent Miasta udzielił poprzedniemu właścicielowi w roku 2006 pozwolenia na rozbiórkę tego budynku a następnie przeniósł za jego zgodą decyzję o pozwoleniu na rozbiórkę na Spółkę. W roku 2010 zostały przeprowadzone prace rozbiórkowe do wysokości stropu nad piwnicą, z tym że, piwnice znajdują się pod powierzchnią działki, a na działce – na poziomie gruntu pozostaje jedynie strop piwnic. Dla przedmiotowego terenu brak jest obecnie obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego, natomiast wydana została decyzja o warunkach zabudowy dla zamierzenia inwestycyjnego.

**Odpowiedź:** Sprzedaż przedmiotowej nieruchomości będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT w wysokości 23%, dla tej działki została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowaniu terenu dla konkretnego zamierzenia inwestycyjnego. Ponieważ Spółka na dzień dostawy rozpoczęła już prace rozbiórkowe (budynek został rozebrany do poziomu stropu nad piwnicą, gdzie piwnice w całości znajdują się pod ziemią), zatem przedmiotem sprzedaży będzie niezabudowany grunt o przeznaczeniu budowlanym.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach słusznie uznał, że grunt po rozbiórce budynku do takiego stopnia jak przedstawiono w stanie faktycznym sprawy jest gruntem niezabudowanym. W tym celu dokonał wykładni przepisów podatkowych w oparciu o regulacje zawarte w ustawie Prawo Budowlane (Dz.U. z 2010r. Nr 243, poz.1623 z późniejszymi zm.) i rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.), sięgając do definicji

obiektu budowlanego i budynku. Według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych – budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Natomiast z art. 3 pkt 1a i pkt 2 ustawy Prawo Budowlane pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Natomiast, budynkiem jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Ponadto, powołał się również na dwa rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wyrok z 19 listopada 2009r. w sprawie C-461/08 Don Bosko i na wyrok z 17 stycznia 2013r. w sprawie C-543/11, które zapadły w podobnych sprawach.

W pierwszym wyroku Trybunał uznał, że „nie jest objęta zwolnieniem z podatku VAT dostawa działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed dostawą. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej sprzedaży.”

W drugim wyroku, Trybunał orzekł, że „zwolnienie z VAT nie obejmuje dostawy terenu niezabudowanego po rozbiórce budynku, który się na nim znajdował, nawet wówczas, gdy w dniu dostawy nie zostały dokonane inne prace związane z uzbrojeniem poza wskazaną rozbiórką, o ile z oceny okoliczności związanych z ową transakcją i istniejących w dacie dostawy włącznie z zamiarem stron – pod warunkiem, że zostanie on ustalony na podstawie obiektywnych wskázówek – wynika, że w dacie sporna działka była rzeczywiście przeznaczona pod zabudowę”.

W obu rozstrzygnięciach Trybunał Sprawiedliwości uznał, że przedmiotowe działki są niezabudowane ale przeznaczone pod zabudowę i dlatego ich dostawa nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT.

Należy mieć nadzieję, że również inni Dyrektorzy, wydający w imieniu Ministra Finansów interpretacje w sprawie opodatkowania bądź zwolnienia z VAT dostawy gruntów niezabudowanych, będą sięgali do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wtedy rozstrzygnięcia mogłyby zapadać zdecydowanie szybciej a podatnicy nie będą czekali, nawet kilka lat na wyroki sądów administracyjnych, które nie tylko powołują się na wyroki Trybunału ale same inicjują ich wydanie, poprzez złożenie do Trybunału Sprawiedliwości pytań prejudycjalnych.

