

Sz. P. Marcin Krzemiński

**C&M Commercial Investments SA w upadłości**

Al. Jana Pawła II 27  
00-867 Warszawa

22 marca 2022 r.

Szanowny Panie,

w nawiązaniu do wcześniejszych ustaleń, poniżej przedstawiamy nasz komentarz w zakresie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”, dotyczący skutków podatkowych planowanej transakcji zbycia nieruchomości wchodzących w skład masy upadłości spółki pod firmą C&M Commercial Investments SA w upadłości, dalej: „Spółka” lub „Upadły”.

**1. Stan faktyczny**

Jak rozumiemy, stan faktyczny przedstawia się następująco:

Postanowieniem Sądu Rejonowego dla m.st. Warszawy XVIII Wydział Gospodarczy dla Spraw Upadłościowych i Restrukturyzacyjnych (sygn. akt XVIII GU 923/21) w dniu 12 października 2021 r. została ogłoszona upadłość Spółki.

Zgodnie z informacjami pozyskanymi z Krajowego Rejestru Sądowego, przeważającym przedmiotem działalności gospodarczej Spółki jest kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek.

Z przesłanych przez Państwa operatów szacunkowych wynika, co następuje:

Spółka posiada prawo własności zespołu nieruchomości gruntowych zabudowanych i niezabudowanych, położonych w miejscowości Piaseczno (gm. Wielgie, pow. lipnowski, woj. kujawsko-pomorskie), dla której Sąd Rejonowy w Lipnie, V Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczystą o numerze WL1L/00025819/1. Przedmiotowa nieruchomość dzieli się na niżej wskazane działki:

- o działka o numerze ewidencyjnym 241/9 o powierzchni 18,5798 ha (dalej: „**działka nr 241/9**”),

- działka o numerze ewidencyjnym 140 o powierzchni 0,6800 ha (dalej: „**działka nr 140**”),
- działka o numerze ewidencyjnym 114 o powierzchni 0,2500 ha (dalej: „**działka nr 114**”),
- działka o numerze ewidencyjnym 124 o powierzchni 1,1700 ha (dalej: „**działka nr 124**”),
- działka o numerze ewidencyjnym 271 o powierzchni 0,0400 ha (dalej: „**działka nr 271**”),

Spółka posiada prawo własności nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej w miejscowości Piaseczno (gm. Wielgie, pow. lipnowski, woj. kujawsko-pomorskie), dla której Sąd Rejonowy w Lipnie, V Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczystą o numerze WL1L/00008042/8. Na przedmiotową nieruchomość składa się działka o numerze ewidencyjnym 241/1 o powierzchni 1,1900 ha (dalej: „**działka nr 241/1**”),

Spółka posiada prawo własności nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej w miejscowości Piaseczno (gm. Wielgie, pow. lipnowski, woj. kujawsko-pomorskie), dla której Sąd Rejonowy w Lipnie V Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą o numerze WL1L/00026094/9. Na przedmiotową nieruchomość składa się działka o numerze ewidencyjnym 241/6 o powierzchni 1,8700 ha (dalej: „**działka nr 241/6**”),

Spółka posiada prawo własności zespołu nieruchomości gruntowych niezabudowanych, położone w miejscowości Teodorowo (gm. Wielgie, pow. lipnowski, woj. kujawsko-pomorskie), dla której Sąd Rejonowy w Lipnie, V Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczystą o numerze WL1L/00002870/9. Przedmiotowa nieruchomość dzieli się na niżej wskazane działki:

- działka o numerze ewidencyjnym 299 o powierzchni 0,0300 ha (dalej: „**działka nr 299**”),
- działka o numerze ewidencyjnym 300 o powierzchni 0,0900 ha (dalej: „**działka nr 300**”),
- działka o numerze ewidencyjnym 64/1 o powierzchni 0,1300 ha (dalej: „**działka nr 64/1**”),

Przedmiotowe działki mają zgodnie z aktami prawa miejscowego następujące przeznaczenie:

- działka nr 241/9 zgodnie z uchwałą nr XLIII/277/10 Rady Gminy Wielgie z dnia 10 września 2010 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obejmującego tereny w miejscowości Piaseczno gmina Wielgie powiat lipnowski (dalej: „**MPZP**”), przeznaczona jest w części pod: 1P – teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, 1ZL – tereny lasów, 1W, 2W – tereny wód powierzchniowych oraz 1KDW – teren drogi wewnętrznej. Dla pozostałej części działki nr 241/9 obowiązują zapisy Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy Wielgie, uchwalonego uchwałą Rady Gminy Wielgie z dnia nr III/26/2002 z dnia 30 grudnia 2002 r. (dalej: „**SUiKZP**”), zgodnie z którymi działka ta znajduje się na obszarach oznaczonych jako tereny rolnicze zadrzewione,
- dla działek nr 140, 114, 124 i 271 brak jest miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z SUiKZP, działki te znajdują się na obszarach oznaczonych jako tereny rolnicze i rolnicze zadrzewione,
- działka nr 241/1 przeznaczona jest zgodnie z MPZP pod: 1P – teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów,
- działka nr 241/6 przeznaczona jest zgodnie z MPZP pod: 1P – teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, 3ZL – tereny lasów,

- o dla działek nr 299, 300 i 64/1 brak jest miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z SUiKZP, działki te znajdują się na obszarach oznaczonych jako tereny rolnicze zadrzewione,

Z operatu szacunkowego sporządzonego dla działek nr 241/9, 241/1 i 241/6 (dalej: „Nieruchomość”) wynika co następuje:

- o Nieruchomość posiada bezpośredni dostęp do drogi gminnej oraz dostęp do sieci energetycznej, wodociągowej i kanalizacyjnej. Teren Nieruchomości jest ogrodzony oraz częściowo utwardzony płytami drogowymi w rejonie zabudowy,
- o na Nieruchomości posadowionych jest 24 budynków<sup>1</sup>. Z uwagi na ich stan techniczny, rzeczoznawca majątkowy przyjął, że tylko 4 budynki nadają się do dalszego wykorzystania, pozostałe zaś kwalifikują się wyłącznie do wyburzenia<sup>2</sup>.

Z przesłanych wypisów z rejestru gruntów dotyczących danych przedmiotowych z dnia 7 grudnia 2021 r. nr EGiB.6621.3402.2021 r. (dalej: „wypisy z EGiB”), wynika, że na działkach nr 241/9, 241/1 oraz 241/6 znajdują się następujące budynki:

- działka nr 241/9: budynek o powierzchni zabudowy 133 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 91 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 581 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 1673 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 73 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 117 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 323 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 133 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 406 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 35 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 145 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 477 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 70 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 116 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 42 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 68 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 56 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 562 m<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Z wypisów z EGiB wynika, że na Nieruchomości posadowionych jest 30 budynków.

<sup>2</sup> Z operatu szacunkowego sporządzonego dla Nieruchomości nie wynika, na jakich działkach (działce) posadowione są budynki nadające się do wykorzystania.

- (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 91 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 658 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 81 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 287 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 11 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 23 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa),
- działka nr 241/1: budynek o powierzchni zabudowy 129 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek biurowy), budynek o powierzchni zabudowy 183 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek biurowy), budynek przemysłowy o powierzchni zabudowy 2087 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek przemysłowy), budynek o powierzchni zabudowy 10 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa), budynek o powierzchni zabudowy 19 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa),
  - działka nr 241/6: budynek o powierzchni zabudowy 10 m<sup>2</sup> (KŚT: budynek produkcyjny, usługowy i gospodarczy dla rolnictwa),

Z wypisów z EGiB wynika, że przedmiotowe działki dzielą się na następujące użytki:

- działka nr 241/9: Br-PsV – grunty rolne zabudowane; 0,5520 ha, Br-RVI – grunty rolne zabudowane; 2,0599 ha, LsV – lasy; 1,0715 ha, N – nieużytki; 0,1590 ha, PsV – pastwiska trwałe; 4,5017 ha, RV – grunty orne; 2,8072 ha, RVI – grunty orne; 7,0520 ha, W-PsV – grunty pod rowami; 0,1086 ha, W-RV – grunty pod rowami; 0,0524 ha, W-RVI – grunty pod rowami; 0,2155 ha,
- działka nr 140: PsVI – pastwiska trwałe; 0,10 ha, RVI – grunty orne; 0,58 ha,
- działka nr 114: N – nieużytki; 0,25 ha,
- działka nr 124: ŁV – łąki trwałe; 0,19 ha, N – nieużytki; 0,98 ha,
- działka nr 271: N – nieużytki; 0,04 ha,
- działka nr 241/1: Br-RVI – grunty rolne zabudowane; 1,1383 ha, Lz-RVI – grunty orne; 0,0517 ha,
- działka nr 241/6: Br-RVI – grunty rolne zabudowane; 1,49 ha, LsVI – lasy; 0,38 ha,
- działka nr 299: N – nieużytki; 0,03 ha,
- działka nr 300: N – nieużytki; 0,09 ha,
- działka nr 64/1: PsV – pastwiska trwałe; 0,03 ha, RV – grunty orne; 0,01 ha, RVI – grunty orne; 0,09 ha.

Jak wynika z wiadomości mailowej z dnia 21 stycznia br., zbycie nieruchomości objęte będzie jedną procedurą sprzedaży.

Zakładamy, że transakcja nabycia przez Upadłego wszystkich objętych niniejszą opinią działek podlegała regulacjom ustawy o VAT.

Przyjmujemy założenie, że na budynki położone na Nieruchomości nie ponoszono w ostatnich latach znaczących wydatków, tj. przekraczających 30% ich wartości.

Zakładamy, że zbywany przez syndyka majątek nie stanowi ani przedsiębiorstwa ani zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, a transakcja dotyczy wyłącznie nieruchomości posiadanych przez Spółkę.

Przedmiotem niniejszej opinii jest wskazanie, czy na gruncie przepisów ustawy o VAT sprzedaż przedmiotowych nieruchomości przez syndyka będzie obciążona obowiązkiem zapłaty podatku VAT, czy też będzie podlegać zwolnieniu z opodatkowania tym podatkiem.

## 2. Podsumowanie

Zbycie działek nr 140, 114, 124, 271, 299, 300 i 64/1 jako tereny niezabudowane o charakterze innym niż budowlany, korzystać będzie ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. W odniesieniu do powyższych niezabudowanych nieruchomości nie będzie możliwości skorzystania z opcji opodatkowania podatkiem VAT w wysokości 23%.

Jeżeli w dniu planowanej sprzedaży na działkach nr 241/9, 241/1 i 241/6 **nie zostaną** przeprowadzone bądź rozpoczęte prace rozbiórkowe, należy ustalić czy każdy z posadowionych na Nieruchomości obiektów odpowiada definicji budynku lub budowli w rozumieniu Prawa budowlanego. Jeżeli okaże się, że obiekty te stanowią budynki lub budowle w rozumieniu Prawa budowlanego, wówczas należy dokonać analizy - dla każdej z tych trzech działek - pod kątem objęcia dostawy tych obiektów zwolnieniami od podatku określonymi w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT. Bez znaczenia przy tym jest stan techniczny tych obiektów, wartość ekonomiczna czy ich przydatność dla nabywcy.

Przy założeniu, że na budynki i budowle nie poniesiono w ostatnich latach wydatków przekraczających 30% wartości początkowej, będą one mogły korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT. Pod pewnymi warunkami, w takiej sytuacji możliwa jest rezygnacja z przedmiotowego zwolnienia i skorzystanie z opcji opodatkowania podatkiem VAT w wysokości 23%.

Jeżeli w dniu planowanej sprzedaży na działkach nr 241/9, 241/1 i 241/6 **zostaną** przeprowadzone bądź rozpoczęte prace rozbiórkowe i każdy z posadowionych na Nieruchomościach obiektów nie odpowiada definicji budynku lub budowli w rozumieniu Prawa budowlanego – wówczas sprzedaż takich działek będzie traktowana w rozumieniu VAT jako zbycie niezabudowanych nieruchomości. W takim przypadku:

- działka nr 241/6 w części przeznaczonej w MPZP pod 3ZL – tereny lasów może korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, o ile faktycznie jest to teren niezabudowany w tej części. W pozostałej części działka ta stanowi teren budowlany, którego zbycie opodatkowane jest co do zasady stawką w wysokości 23% (z zastrzeżeniem niżej wskazanych uwag w zakresie opodatkowania budynków/budowli).
- działka nr 241/1 stanowi w całości teren budowlany opodatkowany co do zasady według stawki podstawowej, tj. 23% (z zastrzeżeniem niżej wskazanych uwag w zakresie opodatkowania budynków/budowli).
- działka nr 241/9 w części nieobjętym miejscowym planem zagospodarowania miejscowego bądź decyzją o warunkach zabudowy, przy założeniu, że nie znajduje się na nim zabudowa, korzystać będzie ze

zwolnienia od podatku VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Podobnie w odniesieniu do fragmentu działki oznaczonego w MPZP symbolami 1ZL – tereny lasów oraz 1W, 2W – tereny wód powierzchniowych. W pozostałej części działki ta stanowi teren budowlany – w części przeznaczonej w MPZP pod 1P, 1KDW, którego zbycie opodatkowane jest co do zasady stawką w wysokości 23% (z zastrzeżeniem niżej wskazanych uwag w zakresie opodatkowania budynków/budowli).

### **3. Komentarz prawny**

#### **3.1 Uwagi ogólne**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Nieruchomości stanowią na gruncie ustawy o VAT towary, a ich sprzedaż – odpłatną dostawę towarów. Stawka podatku dla dostawy nieruchomości wynosi co do zasady 23%. Na podstawie przepisów szczególnych dostawa nieruchomości może zostać objęta zwolnieniem od podatku od towarów i usług. Dla celów niniejszej opinii istotna jest analiza zwolnień określonych w art. 43 ust. 1 pkt 9 oraz art. 43 ust. 10 i 10a ustawy o VAT.

Na sposób opodatkowania działek gruntu nie ma wpływu to, czy zostały one objęte jedną księgą wieczystą. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że w takim przypadku opodatkowanie należy rozpatrywać odrębnie dla każdej działki wyodrębnionej geodezyjnie<sup>3</sup>.

Wskazać również należy, że na gruncie ustawy o VAT dopuszczalne jest opodatkowanie jednej dostawy różnymi stawkami VAT. W sytuacji, gdy działka ewidencyjna spełnia jednocześnie więcej niż jedno kryterium określające sposób jego opodatkowania, tj. z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wynika, że działka ewidencyjna znajduje się w części na terenach przeznaczonych pod zabudowę, a w części na terenach nieprzeznaczonych pod zabudowę, to dostawa takiej działki w odpowiedniej części opodatkowana będzie stawką podatku VAT w wysokości 23% (w odniesieniu do części powierzchni gruntu stanowiącego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego teren przeznaczony pod zabudowę) a w części będzie podlegała zwolnieniu od podatku VAT (w odniesieniu do części powierzchni gruntu stanowiącego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego teren inny niż teren pod zabudowę).

---

<sup>3</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 października, sygn. akt III SA/GI 987/15: *W sytuacji sprzedaży wyodrębnionych geodezyjnie działek, nawet w przypadku, gdy są one objęte jedną księgą wieczystą, zbycie to na gruncie przepisów podatkowych należy rozpatrywać oddzielnie w odniesieniu do każdej z tych działek. Zatem określenie stawki, bądź zwolnienie nie może być rozszerzane na całą nieruchomość, lecz powinno być przyporządkowane do działki lub części działki z uwzględnieniem warunków których spełnienie determinuje stosowanie preferencji.*

Powyższe stanowisko znajduje odzwierciedlenie w wyrokach sądów administracyjnych:

- wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 290/17:  
*(...) działki nr 1018 i 1019 są, według oświadczenia skarżącego, objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego jako tereny w części rolne, a w części jako tereny zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, to dostawa tych działek - w części objętej miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego jako tereny rolne, dostawa będzie korzystała ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, natomiast w pozostałej części będzie podlegała opodatkowaniu według stawki podstawowej, stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT.*
  
- wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1650/15:  
*W odniesieniu (...) do gruntów objętych częściowo oznaczeniem RZ, a częściowo M zasadnie wskazano, że podlegają one opodatkowaniu wyłącznie w części, w jakiej przeznaczone są na cele budowlane (symbol M), zwłaszcza że Gmina wskazała, iż granica pomiędzy tymi obszarami choć nie wydzielona geodezyjnie, to jednak oznaczona została na rysunku planu, zaś w operatach szacunkowych rzeczoznawca ustalił w oparciu o zapisy planu wartość rynkową gruntów z uwzględnieniem odrębnie wyznaczonych wartości dla terenów łąk i pastwisk oraz dla obszaru objętego prawem zabudowy.*
  
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt III SA/GI 137/15:  
*Rezultatem uwzględnienia podwójnego przeznaczenia części gruntów objętych zaskarżoną interpretacją, wchodzących w skład nieruchomości (na cele niebudowlane i budowlane) powinno być przyjęcie, że podlegają one opodatkowaniu podatkiem VAT wyłącznie w części, w jakiej przeznaczone są na cele budowlane. W pozostałej części, która zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego musi pozostać w użytkowaniu rolniczym, korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT.*

W wyroku WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt III SA/GI 137/15 stwierdzono, że dla ustalenia powierzchni objętej opodatkowaniem należy wziąć pod uwagę proporcję powierzchni, która może podlegać zabudowie, do całkowitej powierzchni tej nieruchomości. Pogląd o dopuszczalności zastosowania tzw. klucza powierzchniowego potwierdzają organy podatkowe. Jako przykład wskazać można interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 kwietnia 2015 r. nr IBPP1/4512-80/15/ES:

*(...) w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego określa się obowiązkowo przeznaczenie terenów oraz linie rozgraniczające tereny o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania, dlatego też w przypadku działki niezabudowanej przyjęcie podziału powierzchniowego zgodnie a liniami rozgraniczającymi wskazanymi w planie zagospodarowania przestrzennego należy uznać za zasadne.*

*Mając powyższe na uwadze, stanowisko Wnioskodawcy, że w związku z tym, iż ani przepisy ustawy o VAT, ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie zawierają zapisu dotyczącego sposobu wyliczenia tych części, zdaniem Wnioskodawcy można przyjąć różne rozwiązania, w szczególności proponowany przez Wnioskodawcę*

*klucz powierzchniowy (udziału powierzchni gruntu budowlanego na danej działce w ogólnej powierzchni działki), należało uznać za prawidłowe.*

W określonych przypadkach organy podatkowe dopuszczają możliwość zastosowania klucza wartościowego<sup>4</sup>.

### **3.2 Kwalifikacja prawnopodatkowa działek**

Art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT wskazuje jednoznacznie, że zwolnienie od podatku od towarów i usług obejmuje zbycie nieruchomości niezabudowanych wyłącznie w sytuacji, gdy nie są one przeznaczone pod zabudowę. Elementem, który determinuje możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT przy zbyciu gruntów niezabudowanych, jest przeznaczenie gruntu na cele inne niż budowlane.

Definicję terenów budowlanych zawiera natomiast art. 2 pkt 33 ustawy o VAT. Zgodnie z powołanym przepisem, przez tereny budowlane 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.

W tym miejscu warto wyjaśnić, że stosownie do treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 *Gemeente Emmen, teren budowlany oznacza każdy nieuzbrojony lub uzbrojony teren uznany przez państwa członkowskie za teren z przeznaczeniem pod zabudowę*. Tym samym w świetle orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, za teren budowlany uznać można jedynie taki, który regulacjami prawa krajowego został przeznaczony pod zabudowę.

Wprowadzony do ustawy o VAT art. 2 pkt 33, w zgodny sposób odpowiada zatem treści ww. orzeczenia, gdyż cechę przeznaczenia pod zabudowę ustalić należy na podstawie określonych wprost w ustawie dokumentów prawa miejscowego.

W związku z tym, że ustawa o VAT nie precyzuje, o jakie tereny przeznaczone pod zabudowę chodzi, przyjmując należy, że pojęcie *terenów przeznaczonych pod zabudowę* obejmuje obszary, dla których przewidziane są różne formy zabudowy. Rozpatrując pojęcie *gruntów przeznaczonych pod zabudowę*, do którego odnosi się przepis art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, należy odwołać się do definicji zawartych w Prawie budowlanym.

Zgodnie z zapisem art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Na podstawie art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego, przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

---

<sup>4</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 kwietnia 2017 r. nr 3063-ILPP2-2.4512.67.2017.2.JK.



Natomiast, na mocy art. 3 pkt 3 ww. ustawy, pod pojęciem budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Budowlami są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz te obiekty budowlane, które są podobne do nich (z uwagi na otwarty charakter przedmiotowej definicji). Rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, nie można zaliczyć do kategorii budowli.

Zgodnie z art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego, obiektem liniowym jest obiekt budowlany, charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane oraz kable zainstalowane w kanale technologicznym nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Przez obiekty małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, w szczególności kultu religijnego takie jak kapliczki, krzyże przydrożne, a także figury, posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki (art. 3 pkt 4 Prawa budowlanego).

W myśl art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, przez urządzenie budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2013 r. pomija sformułowanie *tereny budowlane przeznaczone pod zabudowę*. Tereny budowlane przeznaczone pod zabudowę zostały bowiem uwzględnione w definicji *terenów budowlanych* dodanej w art. 2 pkt 33 ustawy o VAT.

Zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2013 r., nr PT10/033/12/207/WLI/13/RD-58639, *od dnia 1 kwietnia 2013 r. w związku z wprowadzeniem do ustawy o VAT definicji terenu budowlanego dla potrzeb prawidłowej klasyfikacji gruntów celem zastosowania zwolnienia 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, zgodnie z wykładnią zaprezentowaną w wyroku z dnia*

*17 stycznia 2011 r., istotne w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r. W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług.*

Powołany wyżej przepis nakazuje oceniać przeznaczenie określonego gruntu wyłącznie w oparciu o istniejący plan zagospodarowania przestrzennego oraz wydane decyzje o warunkach zabudowy nieruchomości. Bez znaczenia zatem pozostaje klasyfikacja według ewidencji gruntów i budynków, studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, czy sposobu korzystania z działki wskazanego w księdze wieczystej.

W świetle przytoczonych powyżej przepisów grunt budowlany to grunt objęty miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, w którym określono dla niego funkcję *pod zabudowę*. Jest to więc taki teren, na którym istnieje fizyczna możliwość wzniesienia zabudowy, a zarazem realizacja takiego przedsięwzięcia jest prawnie dopuszczalna.

Należy podkreślić, że sądy administracyjne prezentują zgodne stanowisko, że o charakterze terenu, jako terenu budowlanego w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT można mówić jedynie w sytuacji, gdy możliwość zabudowy ma dla terenu podstawowe, dominujące znaczenie. Natomiast nie jest istotna możliwość zabudowy, jeśli ma ona charakter uzupełniający w stosunku do podstawowego przeznaczenia terenu. Ustawodawca wskazał bowiem w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT na generalne przeznaczenie terenu jako budowlanego, a nie na możliwość zrealizowania na nim jakiegokolwiek obiektu budowlanego. Możliwość zrealizowania na danym terenie jakiegokolwiek budowli nie przesądza jeszcze o zakwalifikowaniu danego obszaru jako terenu przeznaczonego pod zabudowę, co dotyczy zwłaszcza terenów zieleni (tak np. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 1829/16, wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1650/15, wyrok NSA z dnia 19 października 2018 r., sygn. akt I FSK 1992/16, wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 55/19, wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 610/16)<sup>5</sup>.

W przedmiotowym stanie faktycznym działki nr 140, 114, 124, 271, 299, 300, 64/1 oraz część działki 241/9 nie zostały objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego ani nie została dla nich wydana decyzja o warunkach zabudowy, wobec czego nie mają one charakteru budowlanego w rozumieniu ustawy o VAT.

Jak wynika ze stanu faktycznego, zgodnie z MPZP:

- działka nr 241/1 przeznaczona jest zgodnie z MPZP pod teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, oznaczony symbolem planistycznym 1P,
- działka nr 241/6 przeznaczona jest zgodnie z MPZP pod teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, oznaczony symbolem planistycznym 1P oraz pod tereny lasów, oznaczone symbolem planistycznym 3ZL,

---

<sup>5</sup> W interpretacjach indywidualnych konsekwentnie prezentowane jest stanowisko sprzeczne z utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych. Zdaniem organów interpretacyjnych, ustawodawca nie uzależnił charakteru terenu od głównego (wiodącego) celu, który będący przedmiotem opodatkowania VAT teren ma spełniać, lecz zwolnienie od opodatkowania VAT zależy od możliwości dokonania jakiegokolwiek zabudowy terenu. Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2020 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.367.2020.2.IK, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 grudnia 2020 r. nr 0111-KDIB3-2.4012.806.2020.2.SR, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 listopada 2018 r. nr 0112-KDIL2-3.4012.495.2018.1.AS.

- działka nr 241/9 przeznaczona jest w części pod teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów, składów i magazynów, oznaczony symbolem planistycznym 1P, teren drogi wewnętrznej, oznaczony symbolem planistycznym 1KDW, tereny lasów, oznaczone numerem ewidencyjnym 1ZL, tereny wód powierzchniowych, oznaczone symbolem planistycznym 1W, 2W.

Działka nr 241/1 stanowi na gruncie ustawy w całości teren budowlany. Z kolei działki nr 241/6 oraz 241/9 stanowią teren budowlany w odniesieniu do tych części, które zostały oznaczone symbolami 1P, 1KDW oraz 1W, 2W. Pozostałe fragmenty tych działek nie mają charakteru budowlanego.

### 3.3 Opodatkowanie dostawy obiektów budowlanych

Terenem niezabudowanym jest co do zasady taki grunt, na którym nie znajduje się żadna zabudowa. Brak zabudowania na działce jest kategorią ze sfery faktów, nie jest zaś kategorią prawną. Czasami jednak rodzaj zabudowania może budzić wątpliwości w kontekście oceny, czy mamy do czynienia z gruntem zabudowanym, czy też nie. W praktyce mogą powstać wątpliwości w zakresie określenia charakteru gruntów, na których znajduje się jedynie drobna zabudowa np. ogrodzenie.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Nieruchomość jest ogrodzona i częściowo utwardzona płytami drogowymi w rejonie zabudowy oraz posiada dostęp do sieci energetycznej, wodociągowej i kanalizacyjnej. Z kolei na stronie 33 operatu szacunkowego sporządzonego dla Nieruchomości, w kontekście *kosztów rozbiórkowych nawierzchni placów i dróg* – nawierzchni z betonu i nawierzchni z płyt betonowych.

W wyroku z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. akr I FSK 918/11, NSA orzekł, że sprzedaży działki gruntu ogrodzonej siatką na słupkach betonowych nie można traktować jako dostawy budowli w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Sensem ekonomicznym tej czynności jest bowiem sprzedaż gruntu, a nie ogrodzenia. Siatka ogrodzeniowa nie pełni samodzielnych funkcji budowlanych, jej celem jest bowiem wydzielenie granic działki i jej zabezpieczenie. Podobnie wypowiedział się WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 77/18:

*(...) ogrodzenie przemysłowe, wykonane z siatki stalowej na naciągowych słupach stalowych zakotwiczonych w gruncie oraz podwalin betonowych, niezwiązanych w sposób trwały z gruntem, wraz z bramą wjazdową wykonaną z siatki w ramach stalowych sprzedawane wraz z gruntem jest "ważniejsze" niż grunt i ono wyznaczać będzie sposób opodatkowania gruntu na którym się znajduje. Sensem ekonomicznym ww. transakcji nie będzie towar w postaci ogrodzenia, lecz towar w postaci gruntu. Zatem, ogrodzenie nie jest budowlą i głównym przedmiotem dostawy w rozumieniu przepisów ustawy, do której to budowli w świetle art. 29a ust. 8 ustawy, należy przypisać grunt na którym się znajduje<sup>6</sup>.*

W interpretacji indywidualnej z dnia 2 września 2019 r., nr 0115-KDIT1-3.4012.476.2019.2.AP Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że *parkan o długości 665 m i wysokości 2,5 m (...), w części murowanym z cegły ceramicznej, w części wylewanym z żużlobetonu, w części z prefabrykatów betonowych na słupkach betonowych*

---

<sup>6</sup> Por. wyrok WSA z dnia 10 sierpnia 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 119/21.

*I stalowych oraz siatki na słupkach betonowych stanowi urządzenie budowlane i jako takie nie może korzystać ze zwolnień określonych w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT.*

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że ogrodzenie nie będzie objęte regulacjami ustawy o VAT dotyczącymi opodatkowania budowli. Głębszej analizy wymaga natomiast kwalifikacja placu utwardzonego płytami drogowymi.

W wyroku z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I FSK 102/14<sup>7</sup>, NSA podkreślił, że *istotne jest to, co jest sensem ekonomicznym transakcji dostawy działki niezabudowanej, na której wzniesione zostanie ogrodzenie trwale z gruntem związane, czy utrwalony płytami parking. Sensem ekonomicznym takiej transakcji, jak słusznie przyjęto w tej sprawie, jest sprzedaż gruntu, a nie ogrodzenia i parkingu, nawet jeżeli takie ogrodzenie ma uatrakcyjnić sprzedaż gruntu.*

Z kolei w wyroku NSA z 4 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 1452/17, potwierdzono, że w przypadku aportu działek, na których znajduje się utwardzony plac składowy należy przyjąć, że dojdzie do *aportu udziału w użytkowaniu wieczystym działek niezabudowanych. Jak wskazał, w żadnej mierze zaś tym celem nie było dokonanie dostawy budowli w postaci utwardzonego placu składowego, znajdującego się na jednej z działek.*

W starszym orzecznictwie sądy administracyjne prezentowały odmienne podejście. Jako budowle traktowane były m.in. parkingi wybetonowane, wyasfaltowane, wyłożone warstwą kamienno-żużlową związaną betonem<sup>8</sup>, bądź też plac manewrowy wyłożony kostką brukową<sup>9</sup>.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia z 14 czerwca 2021 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.223.2021.3.SR jako budowlę potraktowano *116 płyt betonowych o wymiarach ok 250 cm x 150 cm (435 m<sup>2</sup>), które łącznie stanowią utwardzony plac składowy. Są to płyty betonowe zbrojone (pręty stalowe) posadawione na podsypce żwirowo-piaskowej, głęboko wbite w ziemię i połączone ze sobą w sposób ściśły w taki sposób, że tworzą powierzchnię podobną do powierzchni dróg zbudowanych z płyt betonowych.*

Z kolei w interpretacji indywidualnej z dnia 5 lipca 2017 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.161.2017.1.DM Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się z wnioskodawcą, że plac składowy utwardzony nawierzchnią bitumiczną oraz kostką trylinką stanowi budowlę podlegającą zwolnieniu, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Odnotać można również pogląd, zgodnie z którym utwardzony plac oraz ogrodzenie są niekiedy traktowane jako element przynależny do pozostałych budynków i budowli znajdujących się na działce i opodatkowane według stawek właściwych dla tych budynków i budowli<sup>10</sup>.

W świetle zaprezentowanej wyżej linii interpretacyjnej, organy podatkowe mogą potencjalnie uznać przedmiotowy plac za budowlę. W takiej sytuacji, zakładając, że w ostatnich latach nie poniesiono na niego wydatków

---

<sup>7</sup> Podobnie wypowiedział się WSA w Łodzi w wyroku z dnia 14 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 290/17: *należy stwierdzić, że ani ogrodzenie sprzedawanych przez skarżącego działek, ani częściowe ich utwardzenie kostką, nie są sensem ekonomicznym tej dostawy. Jest nią sprzedaż gruntu, a nie ogrodzenia, czy kostki. W konsekwencji organ prawidłowo przyjął, że przedmiotem planowanej dostawy będzie grunt niezabudowany.*

<sup>8</sup> Por. wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2003 r., sygn. akt II SA/Ka 174/01, niepubl.,

<sup>9</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2004 r., sygn. akt IV SA 3522/02.

<sup>10</sup> Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 stycznia 2017 r., nr 1061-IPTPP2.4512.448.2016.3.JS.

przekraczających 30% wartości początkowej, budowla ta mogłaby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT.

Biorąc jednak pod uwagę rozbieżne stanowisko sądów administracyjnych i organów podatkowych w przedmiotowej kwestii, nie jesteśmy w stanie jednoznacznie rozstrzygnąć, czy utwardzony płytami drogowymi plac stanowi budowlę czy też urządzenie budowlane.

Powyższe odnosi się jedynie do sytuacji, kiedy ww. naniesienia nie zostaną usunięte przed planowanym zbyciem.

### 3.3.1 Opodatkowanie budynków przeznaczonych do rozbiórki

Według operatu szacunkowego sporządzonego dla Nieruchomości, znajdują się na niej obiekty kubaturowe w dobrym lub bardzo dobrym stanie, mogące być wykorzystane w dalszej działalności na tym terenie. Są to następujące budynki: biurowiec, budynek mieszkalny z poddaszem użytkowym, portiernia przy bramie wjazdowej oraz stróżówka w terenie. Operat nie wskazuje jednak na której konkretnie działce posadowione są ww. budynki<sup>11</sup>. Zgodnie z ww. operatem, wszystkie pozostałe budynki posadowione na Nieruchomości kwalifikują się wyłącznie do wyburzenia.

Zgodnie aktualną linią interpretacyjną organów podatkowych, jeżeli na działce znajdują się pozostałości po istniejących kiedyś obiektach i pozostałości te nie stanowią już budynku/budowli w rozumieniu Prawa budowlanego to przedmiotem dostawy będzie wyłącznie grunt zabudowany<sup>12</sup>.

W niniejszym stanie faktycznym, obiekty posadowione na Nieruchomości figurują w EGiB jako budynki. Z dokumentacji fotograficznej dołączonej do operatu szacunkowego sporządzonego dla Nieruchomości wynika jednak, że nie wszystkie obiekty spełniać mogą przesłanki uznania ich za budynek w rozumieniu Prawa budowlanego.

Dla przypomnienia, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 2 ust. 1 Prawa budowlanego). Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego, przez budynek rozumieć należy taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Co do zasady, zużycie techniczne obiektu oraz jego niska wartość ekonomiczna nie mają znaczenia dla jego kwalifikacji na gruncie ustawy o VAT. Jak wskazano w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 lipca 2012 r., nr IPPP3/443-517/12-2/RD, *pomimo tego, że budynki ze względu na zły stan techniczny, nie są obecnie wykorzystywane i nie prezentują dla Spółki żadnej wartości ekonomicznej to dopóki dany*

---

<sup>11</sup> W tabeli *Oszacowanie wartości odtworzeniowej obiektów kubaturowych* wskazano powierzchnię zabudowy i powierzchnię użytkową budynków zakwalifikowanych przez rzeczoznawcę majątkowego jako zdalnych do użytkowania. Dane te w zestawieniu z wypisami z EGiB nie pozwalają jednoznacznie ustalić, na których działkach są one posadowione.

<sup>12</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 czerwca 2021 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.261.2021.2.MWJ.

*obiekt budowlany spełnia przesłanki do uznania go za budynek, czy też budowlę, teren na którym jest on usytuowany, jest terenem zabudowanym. Dopiero jeśli na skutek podjętych prac rozbiórkowych przestanie on spełniać kryteria przewidziane dla budynku lub budowli, teren na którym taki obiekt się uprzednio znajdował, staje się gruntem niezabudowanym. Na powyższe bez wpływu pozostaje również okoliczność, iż wartość przeznaczonego do rozbiórki obiektu może być znikoma lub wręcz może być on pozbawiony wartości rynkowej.*

W ślad za NSA należy podkreślić, że dla oceny charakteru takiej transakcji nie ma znaczenia fakt, że została wydana decyzja udzielająca pozwolenia na budowę, dla realizacji którego konieczna była rozbiórka istniejących na działkach obiektów. Słusznie sąd I instancji podkreślił, że bez znaczenia dla kwalifikacji tej czynności na gruncie podatku VAT jest okoliczność, że nabywca w przyszłości, po dokonaniu dostawy zamierza zburzyć budynki i wznieść nowe<sup>13</sup>.

W wyroku z dnia 28 marca 2019 r., sygn. II FSK 820/17, zapadłym co prawda na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, NSA orzekł, że za grunt niezabudowany można uznać dopiero działkę, na której w dniu sprzedaży trwają prace rozbiórkowe znajdujących się na niej naniesień.

Reasumując, dla opodatkowania VAT dostawy gruntu zabudowanego budynkami przeznaczonymi do rozbiórki decydujące jest to, czy nastąpi ona przed dostawą, czy też zbycie nastąpi w trakcie rozpoczętej już rozbiórki.

Jeżeli przed zbyciem Nieruchomości nie zostaną przeprowadzone bądź rozpoczęte prace rozbiórkowe, należy ustalić czy każdy z obiektów odpowiada definicji budynku w rozumieniu Prawa budowlanego. Jeżeli okaże się, że obiekty te stanowią budynki w rozumieniu Prawa budowlanego, wówczas należy dokonać analizy pod kątem objęcia dostawy tych budynków zwolnieniami od podatku określonymi w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT. Bez znaczenia przy tym jest stan techniczny budynków, wartość ekonomiczna czy ich przydatność dla nabywcy.

### **3.3.2 Zwolnienie z VAT dostawy budynków/budowli**

Na mocy art. 43. ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Z przywołanego wyżej uregulowania wynika, że dostawa budynków, budowli lub ich części jest – co do zasady – zwolniona od podatku od towarów i usług. Wyjątek stanowi dostawa w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz jeżeli pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Podatnik, gdy nie może zastosować zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, może skorzystać z drugiego tytułu do zwolnienia z VAT dostawy nieruchomości. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10a

---

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 818/14.

ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- dostawca nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Analiza przepisów ustawy o VAT, regulujących wyżej wskazane prawo do zwolnienia od podatku dostaw budynków, budowli lub ich części, prowadzi do konkluzji, że w odniesieniu do tych towarów może wystąpić jedna z kilku podstaw do zastosowania zwolnienia od tego podatku. Istotne jest wobec tego każdorazowe kompleksowe zbadanie okoliczności towarzyszących dostawie ww. obiektów. Należy bowiem zauważyć, że stosowanie zwolnień od podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, natomiast możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest niedopuszczalna. W efekcie podatnik uprawniony będzie do zastosowania ww. preferencji, gdy charakter świadczonych przez niego czynności, w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości, wyczerpuje znamiona ujęte w treści przepisu statuującego jego prawo do zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

**W zaistniałym stanie faktycznym pierwsze zasiedlenie budynków posadowionych na działkach nr 241/9, 241/1 i 241/6 nastąpiło co najmniej w roku 2013. Do sprzedaży ww. działek na rzecz Upadłego doszło bowiem w dniu 5 grudnia 2013 r.<sup>14</sup>**

Pierwsze zasiedlenie związane z oddaniem nieruchomości do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu jest skuteczne wobec kolejnych dostawców, co oznacza, że dokonane później sprzedaże nie stanowią kolejnego pierwszego zasiedlenia, chyba że miało miejsce ulepszenie budynku przekraczające 30% jego wartości początkowej<sup>15</sup>. Zakładamy, że na budynki położone na Nieruchomości nie poniesiono wydatków przekraczających 30% ich wartości.

**Wobec powyższego, budynki w rozumieniu Prawa budowlanego posadowione na Nieruchomości będą korzystały ze zwolnienia od podatku VAT określonego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Ponadto,**

---

<sup>14</sup> Dane pochodzące z ksiąg wieczystych.

<sup>15</sup> Por. wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 567/16.

**stosownie do art. 29a ust. 8 ustawy o VAT, zwolnienie obejmie również sprzedaż gruntu przynależnego tym budynkom.**

Pragniemy dodatkowo wskazać, że pod pewnymi warunkami istnieje także opcja opodatkowania transakcji stawką w wysokości 23%.

W myśl art. 43 ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, podatnik **może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10**, wybierając opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni oraz złożą

- a) przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego lub
- b) w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą tych obiektów - zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Stosownie do art. 43 ust. 11 ustawy o VAT, oświadczenie, o którym mowa powyżej, musi również zawierać:

- 1) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy;
- 2) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części - w przypadku, o którym mowa w ust. 10 pkt 2 lit. a;
- 3) adres budynku, budowli lub ich części.

### **3.4 Stawki VAT dla dostawy poszczególnych działek**

Jak wcześniej wskazano, dla działek nr 140, 114, 124 i 271 brak jest miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z SUIKZP, działki te znajdują się na obszarach oznaczonych jako tereny rolnicze i rolnicze zadrzewione. Ww. działki są niezabudowane oraz nie posiadają charakteru terenów budowlanych na gruncie ustawy o VAT. W konsekwencji, zbycie tych działek objęte będzie zwolnieniem od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Działki nr 299, 300 i 64/1 również nie zostały objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z SUIKZP, znajdują się one na obszarach oznaczonych jako tereny rolnicze zadrzewione. Jako że są to tereny niezabudowane oraz nie stanowią terenów budowlanych na gruncie ustawy o VAT, zbycie tych działek zwolnione będzie od podatku na mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Działki nr 241/1 i 241/6 stanowią tereny budowlane, poza fragmentem działki nr 241/6 przeznaczonym zgodnie z MPZP pod 3ZL – tereny lasów, którego zbycie korzystać będzie ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, o ile na tej części działki nie znajduje się zabudowa). Co do zasady dostawa terenów budowlanych opodatkowana jest według stawki w wysokości 23%. Jeżeli jednak w dniu planowanego zbycia na przedmiotowych działkach będą znajdowały się budynki/budowle w rozumieniu Prawa budowlanego, dostawa tych obiektów będzie korzystała ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT. W takiej sytuacji, pod pewnymi warunkami możliwa będzie rezygnacja z przedmiotowego zwolnienia.



Działka nr 241/9 w części nieobjętej miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego nie stanowi terenu budowlanego. Jeżeli na tym obszarze nie znajdują się żadne budynki i/lub budowle, dostawa tej części działki może korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT może również korzystać ta część działki nr 241/9, która przeznaczona jest zgodnie z MPZP pod: 1ZL – tereny lasów oraz 1W, 2W – tereny wód powierzchniowych, o ile te obszary nie są zabudowane budynkami i/lub budowlami.

Dla pozostałej części działki nr 241/9 MPZP przewiduje przeznaczenie budowlane (1P – teren zabudowy produkcyjnej, składów i magazynów oraz 1KDW – teren drogi wewnętrznej). Co do zasady, zbycie terenów budowlanych objęte jest stawką w wysokości 23%. Jeżeli jednak w dniu planowanego zbycia na przedmiotowych działkach będą znajdowały się budynki/budowle w rozumieniu Prawa budowlanego, dostawa tych obiektów będzie korzystała ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT. W takiej sytuacji, pod pewnymi warunkami możliwa będzie rezygnacja z przedmiotowego zwolnienia.

\*\*\*\*\*

Mamy nadzieję, iż niniejszy komentarz spełnia Pana oczekiwania. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości prosimy o kontakt.

Z poważaniem,

Paweł Kowalczyk  
*Doradca podatkowy*  
*Nr wpisu 11619*