

VAT: sprzedaż z preferencją także dla gruntu**Rafał Mierkiewicz, [advokat Warszawa](#), [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

Nie można uznać za „teren zabudowany” terenu, na którym stoi jedynie ganek stanowiący (niekonieczną) część domu posadowionego na nieruchomości sąsiedniej i stanowiący własność właściciela tej nieruchomości.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 września 2018 r., I FSK 1272/16.

W komentowanej sprawie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wystąpił podatnik planujący sprzedaż nieruchomości w drodze bezprzetargowej w trybie art. 37 ust. 2 pkt 6 ustawy o gospodarce nieruchomościami (tj. w celu poprawy warunków zagospodarowania nieruchomości przyległej, stanowiącej własność nabywcy). Zbywana nieruchomość nie była objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego. Nie wydano dla niej również decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, jak również decyzji zatwierdzającej projekt budowlany oraz udzielającej pozwolenia na budowę. Podatnik wskazał, że nieruchomość została zajęta przez fragment budynku jednorodzinnej (ganek), położonego w granicach nieruchomości sąsiedniej.

Podatnik zwrócił się do organu interpretacyjnego z pytaniem, czy dostawa nieruchomości będzie korzystała ze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Zdaniem podatnika, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym powinien znaleźć zastosowanie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, zgodnie z którym zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Podatnik argumentował, że wprawdzie z punktu widzenia prawa cywilnego co do zasady budynek wzniesiony na gruncie stanowi część składową gruntu (a w konsekwencji jest własnością właściciela gruntu), to jednak zasada ta doznaje wyjątku w sytuacji, gdy budynek wzniesiono z przekroczeniem granic gruntu. W tym ostatnim przypadku budynek stanowi w całości własność właściciela gruntu, na którym znajduje się większa jego część (postanowienie Sądu Najwyższego z 9 lutego 2007 r., sygn. akt III CZP 159/06). W związku z tym, jak konkludował podatnik, nie można było mówić o dostawie terenu zabudowanego, gdyż część budynku znajdująca się na zbywanej działce już w momencie sprzedaży była własnością nabywcy (będącego właścicielem sąsiedniej nieruchomości), a zatem przedmiotem transakcji był jedynie (niezabudowany) grunt.

Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe. W wydanej interpretacji organ zgodził się wprawdzie z podatnikiem, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania częścią budynku jak właściciel (zarówno w sensie ekonomicznym, jak i prawnym), a zatem przedmiotem dostawy może być tylko grunt. Niemniej jednak, w ocenie organu nie zmienia to faktu, że przedmiotem dostawy będzie grunt, którego nie można już uznać za teren niezabudowany w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Z oceną organu interpretacyjnego nie zgodził się Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu. Sąd ten uznał, że skoro ganek przynależy do budynku posadowionego na nieruchomości sąsiedniej i stanowi w związku z tym własność właściciela tej nieruchomości, to nie można uznać gruntu pod nim za teren zabudowany. Podkreślił on również nieekonomiczny cel transakcji, jakim jest uregulowanie stanu prawnego sąsiedniej działki.

Podobnie sprawę ocenił Naczelny Sąd Administracyjny, który zauważył, że ganek nie jest obiektem budowlanym samym w sobie ani koniecznym elementem takiego obiektu, a zatem sam fakt jego posadowienia na sprzedawanym gruncie nie może decydować o tym, że przedmiotem transakcji jest teren zabudowany. Co więcej, brak takiego niesamodzielnego obiektu (stanowiącego tzw. „przybudówkę”) nie zmieniłby charakteru zabudowania na działce sąsiedniej, czyli nie spowodowałby, że budynek ten przestałby być budynkiem.

Jednocześnie NSA odwołał się do treści art. 151 k.c., który określa skutki prawne przekroczenia granicy przy wznoszeniu budynku. Zgodnie z tym przepisem mniejsza część budynku posadowiona poza granicą działki, na której posadowiona jest jego większa część, należy do tej właśnie działki, a nie działki, na której stoi.

W związku z tym, w ocenie NSA dostawa działki, która nie jest przeznaczona pod zabudowę, na której to działce stoi jedynie nieistotna dla charakteru obiektu budowlanego część budynku (np. ganek, schody, taras), dotyczy terenu niezabudowanego, a zatem powinna korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Rafał Mierkiewicz adwokat, doradca podatkowy, Rödl & Partner

Komentowane orzeczenie dowodzi, że transakcje obrotu nieruchomościami w dalszym ciągu stanowią przedmiot licznych sporów pomiędzy podatnikami a fiskusem. Nie jest to pierwszy wyrok, w którym NSA podjął próbę zdefiniowania pojęcia „terenu niezabudowanego” (stanowisko analogiczne jak w omawianej sprawie możemy odnaleźć w wyrokach tego sądu z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 17/16 oraz z 4 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 740/14).

Analiza uzasadnienia wyroku prowadzi do wniosku, że decydujące znaczenie przy ocenie, czy w danej sprawie mamy do czynienia z terenem niezabudowanym w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT ma okoliczność, czy posadowiony na danej nieruchomości obiekt (lub jego część) ma charakter istotny dla budynku usytuowanego na działce sąsiedniej. Warto odnotować, że – jak podnosił pełnomocnik organu podatkowego – zbliżonego stanu faktycznego dotyczył wyrok NSA z 30 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 889/16, w którym sąd ten wyraził pogląd odmienny niż w komentowanej sprawie, uchylił zaskarżony wyrok i oddalił skargę podatnika. NSA zauważył jednak, że stan faktyczny w sprawie rozpoznawanej pod sygn. akt I FSK 889/16 dotyczył działek, na których znajdowały się „fragmenty ścian” budynków wybudowanych przez właścicieli nieruchomości sąsiednich, czyli „po prostu budynki”. W sprawie tej można było zatem twierdzić, że budynki były posadowione na dwóch działkach, przy czym nie było możliwe rozdzielenie części budynków stojących na tych nieruchomościach bez naruszenia ich istoty. Z kolei w stanie faktycznym, którego dotyczy komentowany wyrok, na sprzedawanej działce posadowiono „nieistotną” część budynku wybudowanego na działce sąsiedniej. Bez tej części budynek ów nadal byłby budynkiem, natomiast jedynie owa jego „nieistotna” część straciłaby jakiegokolwiek znaczenie.

W uzasadnieniu wyroku NSA zwrócił uwagę na możliwe konsekwencje praktyczne zaakceptowania stanowiska fiskusa. Gdyby zgodzić się z organem podatkowym, dobudowanie do budynku takiej nieistotnej części jak np. ganek czy taras z przekroczeniem granicy działki właściciela tego budynku powodowałoby konieczność uznania, że właściciel sąsiedniej, nieprzeznaczonej pod zabudowę nieruchomości, niezależnie od tego, czy wyraził na to zgodę, dysponuje terenem zabudowanym – nawet gdyby chodziło jedynie o kawałek tarasu na kilkuhektarowej nieruchomości o rolniczym przeznaczeniu.

Choć argumentacja przyjęta za podstawę komentowanego orzeczenia jest przekonująca, to jednak można oczekiwać, że zbliżone stany faktyczne niejednokrotnie będą jeszcze przedmiotem sporów pomiędzy podatnikami a fiskusem. W praktyce bowiem jednoznaczne określenie, czy dany obiekt lub jego część ma charakter istotny dla budynku znajdującego się na działce sąsiedniej, może okazać się zadaniem niełatwym, a z całą pewnością wymagającym każdorazowej starannej oceny przeprowadzanej transakcji, na co zwrócił uwagę sam NSA.

Źródło: <https://www.rp.pl/Firma/301259960-VAT-sprzedaz-z-preferencja-takze-dla-gruntu.html>