

Warunki zabudowy a podział działki - wyrok NSA ws. VAT**Rafał Mierkiewicz, [adwokat Warszawa](#), [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

„Pierwsza” decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dotycząca działki „przesądziła” o charakterze budowlanym tego terenu. Dlatego późniejszy podział tej działki na działki mniejsze jest bez znaczenia.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I FSK 1396/16 z 11 października 2018 r.

Podatnik otrzymał decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla inwestycji. Wobec zmiany planów, dokonał on podziału nieruchomości na cztery mniejsze działki. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócił się do ministra finansów (dalej: organ) z pytaniem, czy sprzedaż wydzielonych części opodatkowana będzie podatkiem VAT, czy też będzie korzystać ze zwolnienia przedmiotowego. W ocenie pytającego, transakcja powinna zostać objęta zwolnieniem od podatku.

W interpretacji indywidualnej organ uznał, że będący przedmiotem wniosku grunt niezabudowany (tj. cztery działki powstałe po podziale) należy uznać za tereny budowlane w rozumieniu art. 2 pkt 33 ustawy o VAT. Jego zdaniem, skoro nie wydano nowych decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla wydzielonych działek, to akt administracyjny wydany uprzednio dla działki dzielonej, obowiązuje również dla działek powstałych w wyniku podziału. W konsekwencji, planowana transakcja sprzedaży nieruchomości nie mogła korzystać ze zwolnienia przewidzianego dla terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT).

Po rozpoznaniu skargi podatnika, Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że podział nieruchomości nie oznaczał tylko zmiany w numeracji ewidencyjnej. Skutkowało on pojawieniem się nowego przedmiotu obrotu cywilnoprawnego, a także zmianą granic ewidencyjnych działek. Podział nieruchomości doprowadził do likwidacji przedmiotu decyzji pierwotnie wydanej.

Zdaniem WSA, skoro decyzja obejmowała całą nieruchomość, to dla uzyskania pozwolenia na budowę, właściciel wyodrębnionej działki musiałby uzyskać nową decyzję o warunkach zabudowy. Decyzja tego typu operuje kategoriami, które ulegają zmianie w związku z podziałem nieruchomości. Nie można wykluczyć, że organy nie wydałyby takiej samej decyzji dla działek wyodrębnionych. WSA uznał, że jedyny w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym przypadek „sukcesji” decyzji o warunkach zabudowy dotyczy sytuacji ściśle określonej zmiany podmiotowej, tymczasem w rozpoznawanej sprawie doszło do zmiany przedmiotu decyzji o warunkach zabudowy. W ocenie sądu, podział nieruchomości skutkuje utratą przez działki nowopowstałe charakteru budowlanego.

Skarga kasacyjna organu została uwzględniona przez Naczelny Sąd Administracyjny, który uchylił zaskarżony wyrok i oddalił skargę podatnika.

Jak zauważył NSA, decyzja o warunkach zabudowy dotyczyła konkretnego terenu. Późniejszy jego podział na mniejsze działki nie niweczył ustalonego w decyzji przeznaczenia terenu. Należy pamiętać, że gdy dla nieruchomości wydano decyzję o warunkach zabudowy, nie jest możliwe dokonanie jej podziału bez uwzględnienia treści tej decyzji. Dopuszczalność wydzielenia działek gruntu w ramach podziału należy oceniać przez pryzmat możliwości ich zagospodarowania określonych w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Podział należącej do podatnika nieruchomości na mniejsze działki musiał być zgodny z warunkami, które zostały już wcześniej określone w decyzji administracyjnej. NSA skonkludował, że decyzja ta „przesądziła”, iż w sprawie mamy do czynienia z gruntami przeznaczonymi pod zabudowę, niezależnie od późniejszego podziału nieruchomości.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane, przy czym za takie uznaje się grunty przeznaczone pod zabudowę ujęte w miejscowym planie zagospodarowania, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o której mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. W sprawie, spór pomiędzy podatnikiem a fiskusem dotyczył sytuacji, w której po uzyskaniu decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu doszło do podziału nieruchomości, objętej już wydaną decyzją. W ostatnim czasie problem ten był analizowany również przez inne składy NSA, a ocena spornego zagadnienia nie była jednolita. W wyroku z 6 lipca 2018 r. (sygn. akt I FSK 1904/16) NSA uznał, że podział nieruchomości, dla której wydano uprzednio decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu skutkuje tym, iż w dacie dostawy decyzja taka staje się niewykonalna, gdyż dotyczy działki nieistniejącej. W związku z tym, powstałe po podziale działki nie mogą zostać uznane za przeznaczone pod zabudowę, a w konsekwencji ich dostawa powinna korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Z kolei w wyroku z 17 maja 2018 r. (sygn. akt I FSK 1600/16), NSA stanął na stanowisku, zgodnie z którym późniejszy podział nieruchomości objętej decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu nie pozbawia charakteru budowlanego działek wydzielonych. Pogląd ten został przyjęty przez skład orzekający w komentowanej sprawie. Nie wszystkie argumenty podniesione przez NSA w uzasadnieniu orzeczenia przekonują. Z jednej strony należy zgodzić się z dokonaną przez ten sąd wykładnią art. 94 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku braku planu miejscowego podziału nieruchomości można dokonać, jeżeli: 1) nie jest sprzeczny z przepisami odrębnymi, albo 2) jest zgodny z warunkami określonymi w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Jak zauważył NSA, nie można z tego przepisu wnioskować, że podział może być dokonany już wtedy, gdy nie jest sprzeczny z przepisami odrębnymi. Należy go interpretować w ten sposób, że badanie wstępnego projektu podziału pod kątem niesprzeczności z przepisami odrębnymi byłoby uzasadnione wtedy, gdyby nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy. Jeżeli natomiast taką decyzję wydano, należy brać ją pod uwagę przy ocenie dopuszczalności podziału. Z drugiej strony trzeba jednak pamiętać (jak podniósł w komentowanej sprawie WSA), że dla uzyskania pozwolenia na budowę, nowy właściciel wyodrębnionej działki musiałby otrzymać nową decyzję o warunkach zabudowy dla tej działki. Do tej kwestii NSA odniósł się dość lakonicznie wskazując, że zakres jego kognicji ogranicza się do kontroli interpretacji indywidualnej, wydanej w przedmiocie podatku VAT. Owszem, nie można mieć wątpliwości co do istnienia zasady autonomii prawa podatkowego, do której odniósł się NSA. Należy zastanowić się, jak daleko zasada ta powinna sięgać. Sam ustawodawca, definiując w art. 2 pkt 33 ustawy o VAT tereny budowlane, odwołuje się do pojęć z zakresu planowania i zagospodarowania przestrzennego. Wydaje się więc, że konieczność uzyskania nowej decyzji o pozwoleniu na budowę dla działki powstałej po podziale powinna zostać wzięta pod uwagę przy ocenie, czy zachowuje ona charakter budowlany wynikający z decyzji o warunkach zabudowy, którą wydano dla działki dzielonej.

Źródło: <https://www.rp.pl/Nieruchomosci/309089996-Warunki-zabudowy-a-podzial-dzialki---wyrok-NSA-ws-VAT.html>