



Warszawa, dnia 02 stycznia 2019 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT1.054.42.2018.PSG.952

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

nawiązując do interpelacji nr 28039 Pana posła Zbigniewa Ajchlera w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług gruntów rolnych, które w drodze decyzji administracyjnej wojewody lub starosty są przejmowane dla potrzeb budowy dróg, chodników, ścieżek rowerowych za odszkodowaniem, uprzejmie informuję:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ - dalej: ustawa o VAT – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

Zaznaczyć należy, iż czynności wymienione w art. 5 ustawy o VAT (w tym również dostawa gruntów) podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług pod warunkiem, że wykonywane są przez podatnika działającego w takim charakterze (a zatem w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej).

Stosownie do art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² – dalej „dyrektywa 2006/112/WE” – opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

Zgodnie z powyższym wyłączenie gruntów, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, gdy grunty te są dostarczane przez podatnika (wyłączonego) działającego w takim charakterze.

¹ Dz. U. z 2018 r., poz. 2174

² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Jednocześnie odszkodowanie, które otrzyma podatnik, będzie stanowić wynagrodzenie z tytułu podlegającej opodatkowaniu VAT dostawy gruntu.

Biorąc pod uwagę powyższe wskazać należy, iż kwestia opodatkowania podatkiem VAT dostawy gruntów była przedmiotem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej: TSUE.

W wyroku w sprawach połączonych C-180/10 Słaby i C-181/10 Kuć TSUE orzekł, iż: *„Dostawę gruntu przeznaczonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem od wartości dodanej na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.*

Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby. Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.”

Konkluzje wynikające z ww. orzeczenia TSUE mają zastosowanie również do kwestii sposobu opodatkowania czynności przeniesienia własności nieruchomości rolnej (w drodze wyłączenia za odszkodowaniem), przeznaczonej na potrzeby budowy dróg, autostrad, gazociągu, itp.

Ocena skutków w zakresie podatku VAT każdego przypadku wyłączenia gruntu wymaga zatem analizy całokształtu okoliczności faktycznych w konkretnej sprawie, przy uwzględnieniu orzecznictwa TSUE.

Kolejnym aspektem w przedmiotowej sprawie poruszonym w wystąpieniu Pana posła jest ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT, bądź zastosowania zwolnienia od tego podatku.

Zgodnie z przepisami art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT podstawowa stawka podatku wynosi obecnie 23%. Zaznaczyć należy, iż zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi lub zwolnienie od podatku. Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Przez tereny budowlane – w świetle art. 2 pkt 33 ustawy – 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. Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 Gemeente Emmen, pojęcie „teren budowlany” oznacza każdy nieuzbrojony lub uzbrojony teren uznany przez państwa członkowskie za teren z przeznaczeniem pod zabudowę. Z powyższych przepisów wynika, że zwolnienie przysługuje względem takiej dostawy, której przedmiotem jest grunt niezabudowany i jednocześnie o przeznaczeniu innym niż budowlane. Zatem, że zwolnienia od podatku korzystać będą dostawy gruntów o charakterze rolnym, leśnym, itp.

Z treści ww. interpelacji wynika, iż istotą problemu jest rozstrzygnięcie, czy czynność wywłaszczenia powinna zostać opodatkowana jako mająca za przedmiot ziemię rolną (użytkowaną w gospodarstwie rolnym) czy też jako mająca za przedmiot tereny budowlane (przeznaczone pod budowę drogi).

Zauważyć należy, iż wydanie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej (wydawanej na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych³) wywołuje taki sam skutek w zakresie dotyczącym zmiany przeznaczenia wywłaszczanej nieruchomości, jak wydanie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (wydawanej na podstawie ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁴). Jednocześnie – uwzględniając treść art. 11i ust. 2 ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych, stanowiący m.in. iż w sprawach dotyczących zezwolenia na realizację inwestycji drogowej nie stosuje się przepisów o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym – podkreślić należy, iż zezwolenie na realizację inwestycji drogowej skutkuje przeznaczeniem nieruchomości pod zabudowę, niezależnie od tego, czy dla tej nieruchomości obowiązuje plan zagospodarowania przestrzennego oraz niezależnie od jego treści.

Wskazać również należy na treść art. 12 ust. 4 ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych, zgodnie z którym nieruchomości lub ich części, o których mowa w art. 11f ust. 1 pkt 6, stają się z mocy prawa:

- 1) własnością Skarbu Państwa w odniesieniu do dróg krajowych,
- 2) własnością odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych

- z dniem, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna.

Zgodnie z powyższym zmiana przeznaczenia wywłaszczanych nieruchomości z rolnych na przeznaczone pod zabudowę odbywa się w tym samym momencie, w którym te nieruchomości stają się z mocy prawa własnością Skarbu Państwa lub odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego. Zmiana ta nie wystąpiłaby gdyby nie doszło do czynności wywłaszczenia. Nie znajdowałoby zatem uzasadnienia stwierdzenie, iż najpierw dokonano zmiany przeznaczenia nieruchomości, a następnie dokonano ich dostawy (wywłaszczenia) – już jako terenów budowlanych. W związku z powyższym wywłaszczana nieruchomość rolna powinna, w mojej ocenie, zostać opodatkowana na zasadach właściwych dla nieruchomości rolnej.

Jak już powyżej zaznaczyłem, w każdym konkretnym przypadku wywłaszczenia gruntu konieczna będzie jego szczegółowa analiza w celu prawidłowego opodatkowania transakcji. Wynika to m. in. z powołanego orzecznictwa TSUE.

³ Dz. U z 2018 r., poz. 1474

⁴ Dz. U. z 2018 r., poz. 1945

Należy zauważyć, że ze względu na to, że transakcje mające za przedmiot dostawę (wywłaszczenie) działek ze względu na ich wartość mogą nieść poważne konsekwencje prawne dla podatników, zasadne jest, ażeby w razie wątpliwości podmioty wywłaszczane występowały z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej. W przypadku bowiem powstania wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, które mogą rodzić określone konsekwencje w sferze prawa podatkowego, zainteresowany ma prawo zwrócić się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej jego konkretnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zaznaczam, iż interpretacje indywidualne dotychczas wydane w powyższym zakresie są – co do zasady – zgodne z prezentowanym powyżej stanowiskiem.

Jednocześnie informuję, iż w przypadku opodatkowania wywłaszczenia gruntów kwota tego podatku nie jest doliczana do wartości odszkodowania, tj. wysokość odszkodowania jest kwotą brutto, zawierającą w sobie kwotę podatku VAT, obliczanego zgodnie z tzw. metodą „w stu”. W powyższym zakresie stanowisko organów podatkowych jest zgodne z argumentacją przedstawioną w licznych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego⁵.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Filip Świtała

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁵ Vide: wyrok z dnia 28 listopada 2017 r. sygn. akt I OSK 347/16; z dnia 27 października 2016 r. sygn. akt I OSK 1289/16; z dnia 3 grudnia 2015 r. sygn. akt I OSK 802/14; z dnia 17 września 2015 r. sygn. akt I OSK 14/14; z dnia 12 maja 2015 r. sygn. akt I OSK 1402/13; z dnia 12 czerwca 2014 r. sygn. akt I OSK 289/14.