

Kilka refleksji na temat definicji „terenów budowlanych” zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług – uwagi *de lege ferenda*

Some thoughts on the definition of „building land” in the Value Added Tax Act – *de lege ferenda* comments

dr Krystian Czarny

Adiunkt na Uniwersytecie Jana Kochanowskiego w Kielcach, Wydział Prawa i Nauk Społecznych, Instytut Nauk Prawnych,
ORCID: 0000-0002-0162-4072

Streszczenie

Artykuł jest próbą oceny definicji legalnej terenów budowlanych, której właściwa interpretacja wpływa bezpośrednio na możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego na gruncie podatku od towarów i usług. Przedstawiono w nim dotychczasowe podejście zarówno organów podatkowych, jak i orzecznictwa sądowo-administracyjnego. Podjęto jednocześnie próbę przedstawienia innego podejścia do rozumienia omawianej definicji.

Słowa kluczowe: definicja legalna, tereny budowlane, zwolnienia podatkowe, plan zagospodarowania przestrzennego.

Abstract

The article is an attempt to assess the legal definition of building land, the correct interpretation of which has a direct impact on the possibility of applying the tax exemption on the grounds of VAT. It presents the current approach of both the tax authorities and the administrative court judicature. At the same time, an attempt was made to present a different approach to understanding the definition in question.

Keywords: legal definition, building land, tax exemption.

1. WPROWADZENIE

Od czasu wejścia w życie zmiany¹ w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² w zakresie pojęcia „terenu budowlanego” minęło już przeszło 10 lat. W tym czasie orzecznictwo sądowo-administracyjne wykształciło, jak się wydaje, dość jednolite stanowisko³ co do sposobu rozumienia tego terminu, który z oczywistych względów ma bezpośredni wpływ na możliwość zastosowania zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy.

Obecnie wykształcił się pogląd, że tzw. dominujące przeznaczenie terenu jest kryterium determinującym możliwość zastosowania wspomnianej preferencji podatkowej. Zgodnie z tym podejściem o terenie budowlanym można mówić jedynie wtedy, gdy możliwość zabudowy ma dla terenu podstawowe, dominujące znaczenie. Nie jest istotna natomiast możliwość zabudowy jako takiej, jeśli ma ona charakter uzupełniający w stosunku do podstawowego przeznaczenia terenu⁴. Tym samym wskazuje się, że skoro art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje zwolnienie od podatku dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane, to należy uznać, iż znajduje ono zastosowanie tylko w przypadkach, w których podstawowe przeznaczenie gruntów stanowiących przedmiot transakcji jest – zgodnie z planem miejscowym – inne niż budowlane⁵.

Podkreśla się również, że o kwalifikacji terenu niezabudowanego nie może przesądzać fakt posadowienia na danym gruncie infrastruktury będącej własnością podmiotu trzeciego. Jako urządzenia niestanowiące części składowych zbywanych działek nie mogą wpływać na opodatkowanie dostaw ani też decydować o charakterze nieruchomości⁶.

Bez wnikania w tym miejscu w niuanse argumentacji na rzecz powyższych poglądów – w ujęciu syntetycznym stan rzeczy ma się tak, że zwolnieniu podlegają jedynie tereny niezabudowane, a tereny budowlane w rozumieniu definicji legalnej⁷ z ww. aktu prawnego opodatkowaniu podlegają. Można zadać jednak pytanie: czy aby na pewno definicja terenów budowlanych rozwiewa wszystkie wątpliwości i bez większych przeszkód interpretacyjnych pozwala na jej właściwe stosowanie? Bynajmniej postawione pytanie nie trafia w próżnię, gdyż – jak się okazuje – nadal można zauważyć spolaryzowane podejście do omawianego zagadnienia⁸.

2. CEL WPROWADZENIA DEFINICJI „TERENÓW BUDOWLANYCH”

Nie powinno ulegać wątpliwości, że analizę powyższego zagadnienia rozpocząć należy od refleksji nad przesłanką wprowadzenia do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. owej de-

finicji terenów budowlanych. Z całą pewnością przesłanką tą będzie możliwość zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 tej ustawy, a jeszcze precyzyjniej – chodzi o możliwość zastosowania zwolnienia przy jednoczesnym zakreśleniu linii wyznaczającej tereny, które zostaną z niego wyłączone z uwagi na spełnienie kryterium terenu budowlanego.

Na cel zastosowania zwolnień podatkowych wskazuje również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), który w zasadzie w każdym orzeczeniu dotyczącym preferencji podatkowych podkreśla aspekt takiej interpretacji przepisów regulujących zwolnienia podatkowe, która nie ogranicza możliwości ich zastosowania⁹.

Powiemy więc za TSUE, że redagowanie definicji terenów budowlanych służy do doprecyzowania rodzajowego kategorii przedmiotowej terenów niezabudowanych¹⁰, które z owej preferencji nie będą mogły korzystać właśnie z uwagi na spełnienie przesłanki terenu budowlanego.

Normatywnie ów cel ujęty został w art. 135 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, zgodnie z którym zwalnia się od podatku dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b owej dyrektywy. W myśl natomiast art. 12 ust. 3 przywołanej dyrektywy „teren budowlany” oznacza dla celów wspomnianego art. 12 ust. 1 lit. b każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Polski ustawodawca dokonał transpozycji owej definicji w treści art. 2 pkt 33 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przez „teren budowlany” rozumieć należy 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.

Jak zatem wskazano powyżej, to preferencje podatkowe wyznaczają (powinny wyznaczać) z jednej strony cel zamieszczenia w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. definicji legalnej „terenu budowlanego”, a z drugiej – sposób interpretacji owego pojęcia. Uzasadnieniem dla wprowadzenia tej definicji w życie było więc takie zdefiniowanie pojęcia „terenów budowlanych”, aby w sposób niebudzący wątpliwości zastosować zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 9 przywołanej ustawy¹².

Można więc postawić wstępnie tezę, że interpretacja pojęcia „terenu budowlanego” w powiązaniu z treścią art. 43 ust. 1 pkt 9 ww. aktu prawnego powinna umożliwić zastosowanie zwolnienia podatkowego do dostawy terenów niezabudowanych przy jednoczesnym braku zawężającej i rozszerzającej wykładni definicji terenów budowlanych¹³.

Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że podejście organów podatkowych, choć nie pozbawione do końca racji, nie daje się obronić z uwagi na rozszerzającą wykładnię pojęcia „terenu budowlanego”. Gdyby bowiem przyjąć za słuszną taką argumentację, wówczas przeznaczenie terenu pod jakąkolwiek zabudowę niweczyłoby możliwość zastosowania zwolnienia.

Z kolei podejście sądów administracyjnych, jak się wydaje, forsuje zawężającą wykładnię definicji terenów budowlanych,

gdyż odnosi się do terenów o dominującym przeznaczeniu, o którym ustawodawca w tej definicji nie wspomina.

3. DEFINICJA LEGALNA W UJĘCIU TEORETYCZNYM

To, że w niniejszym przypadku mamy do czynienia z definicją legalną, nie powinno ulegać wątpliwości. Świadczy o tym chociażby umiejscowienie wspomnianej jednostki redakcyjnej. Większa wątpliwość związana jest natomiast z tym, czy owa definicja spełnia kryteria, jakie się jej przypisuje¹⁴.

Już sam fakt jej zamieszczenia w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. powinien być wskazówką interpretacyjną, na podstawie której odrzucić należy dyrektywę języka potocznego w ramach wykładni językowej¹⁵ i dać pierwszeństwo definicji legalnej, determinującej sposób rozumienia terminu „teren budowlany”. W tym konkretnym przypadku *definiendum* określane jest przez dwa akty natury administracyjnej – jeden o charakterze abstrakcyjnym (plan zagospodarowania przestrzennego), drugi o charakterze indywidualnym (decyzja o warunkach zabudowy). Co istotne – wspólnym mianownikiem dla obu tych aktów jest element „przeznaczenia terenu pod zabudowę”¹⁶.

Analizowana definicja nie wprowadza żadnej gradacji – czy to procentowego udziału przeznaczenia tych terenów pod zabudowę, czy też innego klucza powierzchniowego. Sam fakt przeznaczenia w jednym czy drugim akcie terenu pod zabudowę zgodnie z ową definicją prowadzi do wniosku, że mamy do czynienia z terenem budowlanym. Takie zresztą podejście forsują organy podatkowe, co – jak wiadomo – stoi w oczywistej sprzeczności z prezentowaną na wstępie tezą sądów administracyjnych o dominującym przeznaczeniu terenów w ramach obu aktów natury administracyjnej.

Co ciekawe, podobna argumentacja dotycząca braku jakichkolwiek kryteriów jest powoływana w przypadku kwalifikacji terenów niezabudowanych. Jak bowiem podkreśla się w orzecznictwie, przepis art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie uzależnia zwolnienia od podatku od towarów i usług od wielkości czy liczby zabudowań na gruncie. Za teren zabudowany należy więc uznać każdy teren, na którym znajdują się budynki lub ich części. Również okoliczność, że przedmiotem dostawy jest tylko teren, a nie znajdujące się na nim części budynków, pozostaje bez wpływu na ocenę, czy taka dostawa podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług. Ustawodawca nie uzależnił bowiem zwolnienia od tego podatku od okoliczności, czy przedmiotem dostawy są równocześnie budynki¹⁷.

O ile więc wiadomo, że porównaniu podlega z jednej strony definicja legalna, z drugiej zaś zwrot z języka prawnego (teren niezabudowany), do którego stosuje się inne reguły wykładni¹⁸, to nie zmienia to faktu, iż obiektywnie oba zwroty odwołują się do tego samego przedmiotu, jakim są tereny (grunty).

Przy czym w przypadku terenu budowlanego relatywizuje się jego znaczenie – z akcentem na dominujące podstawowe znaczenie, a w przypadku terenu niezabudowanego dla ustalenia jego przeznaczenia (wykluczenia charakteru niezabudowanego) wystarczająca jest każda zabudowa. Jak bowiem powyżej wskazano, art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie uzależnia zwolnienia od podatku od towarów i usług od wielkości czy liczby zabudowań na gruncie.

Nie powinno ulegać wątpliwości, że takie podejście z perspektywy podmiotu będącego właścicielem terenu wprowadza zróżnicowanie jego pozycji prawnopodatkowej.

Żeby to zobrazować, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że możemy mieć do czynienia z terenami niezabudowanymi, co w modelowym ujęciu uprawnia do stosowania preferencji z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Możemy mieć też do czynienia z terenami obiektywnie niezabudowanymi, które jednak objęte zostały planem zagospodarowania przestrzennego, lecz nie przeznaczono ich pod zabudowę (tylko na inny cel) w ramach tego planu, co klasyfikuje te tereny jako korzystające ze zwolnienia.

Możemy mieć też do czynienia z terenami obiektywnie niezabudowanymi, które jednak objęte zostały planem zagospodarowania przestrzennego i przeznaczono je pod zabudowę w ramach tego planu, co z kolei determinuje opodatkowanie tych terenów.

W końcu możemy mieć również do czynienia z terenami niezabudowanymi, lecz przeznaczonymi w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę mieszaną.

Jeśli zatem porówna się sytuację podmiotu pierwszego i trzeciego, to choć jest ona zgodna (przynajmniej teoretycznie) z obowiązującymi przepisami, tj. art. 2 pkt 33 i art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., to po pierwsze nie wydaje się, aby podmioty te były na równi traktowane w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej, a po drugie z podatkowego punktu widzenia nie realizuje się celu, dla którego wprowadzono definicję terenów budowlanych, która miała ułatwić stosowanie zwolnienia podatkowego. Zdarzyć się bowiem może tak, że teren – choć przeznaczony pod zabudowę w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego – nigdy zabudowany w sensie obiektywnym nie będzie, chociażby z powodu braku uzyskania pozwolenia na budowę. Stawia to wówczas pod znakiem zapytania prawidłowość omawianej tu definicji legalnej, ujętej w art. 2 pkt 33 wspomianej ustawy, która jako decydujące o opodatkowaniu przyjęła kryterium przeznaczenia terenu.

4. USTAWA Z DNIA 27 MARCA 2003 R. O PLANOWANIU I ZAGOSPODAROWANIU PRZESTRZENNYM¹⁹

Bez przesądzania w tym miejscu o słuszności któregośkolwiek z powyżej prezentowanych poglądów²⁰ należy się bliżej przyjrzeć, w jaki sposób decyduje się o przeznaczeniu terenu pod zabudowę na gruncie ustawy z dnia 27 marca 2003 r. To w końcu ten akt prawny ustawodawca krajowy wskazał zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, na podstawie którego państwa członkowskie ustalają, jaki teren ma charakter budowlany.

Prawnie relewantne dla ustalenia przeznaczenia terenu są, jak się wydaje, dwa przepisy, tj. art. 4 i art. 15 ustawy z dnia 27 marca 2003 r.²¹ I tak zgodnie z art. 4 ust. 1 ww. ustawy ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Z kolei w art. 15 ust. 2 pkt 1 tego aktu prawnego wskazano, że w planie miejscowym obowiązkowo określa się przezna-

czenie terenów oraz linie rozgraniczające tereny o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania. Nie sposób również pominąć regulacji zawartych w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego²².

Na wstępie należy poczynić jedną uwagę natury ogólnej. Otóż trzeba odróżnić przeznaczenie terenu pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego od tego, czy na tym terenie w rzeczywistości zabudowa powstanie. O tej ostatniej okoliczności przesądzać będą bowiem regulacje prawa budowlanego. Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. daje zatem jedynie możliwość zabudowy i tylko taka może być brana pod uwagę w kontekście brzmienia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zdarzyć się więc może, że gmina w planie miejscowym przeznaczy określone tereny prywatne na różnego rodzaju cele publiczne, w tym m.in. zabudowę lub drogi publiczne, a następnie z uwagi na ograniczone środki finansowe nie będzie w stanie wykupić od właścicieli tych gruntów. Zdarzyć się może również i tak, że podmiot nie uzyska pozwolenia na budowę²³.

Oczywiście nie może zniknąć z pola widzenia okoliczność, że samo przeznaczenie terenu pod zabudowę determinuje jego charakter jako budowlanego w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r., co w konsekwencji skutkuje opodatkowaniem. Niemniej jeśli teren przeznaczono pod zabudowę, ale z różnych powodów (choćaby ww.) do tej zabudowy nigdy nie doszło, nie sposób uznać zasadności opodatkowania (a w zasadzie braku możliwości zastosowania zwolnienia), kiedy porówna się tę sytuację do sytuacji podmiotu posiadającego tereny niezabudowane, dla których miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego najzwyczajniej brak.

Jeszcze bardziej interesująco przedstawiają się wnioski wypływające z analizy decyzji o warunkach zabudowy. Według poglądów przedstawicieli doktryny zajmującej się tą problematyką zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. ustalenia planistyczne określają: przeznaczenie terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz sposoby zagospodarowania i warunki zabudowy terenu. Z kolei w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu określa się zgodnie z art. 4 ust. 2 *in fine* powyższej ustawy wyłącznie sposoby zagospodarowania i warunki zabudowy terenu. Literalna wykładnia przywołanej regulacji prowadzi do wniosku, że *a contrario* przedmiotem decyzji nie może być przeznaczenie terenu. Takie stanowisko jest prezentowane również w judykaturze – decyzja może określać jedynie „sposób korzystania” z nieruchomości, a nie jej przeznaczenie²⁴.

Powyższe spostrzeżenia pozwalają wywnioskować, że powołanie się przez ustawodawcę w definicji legalnej na decyzję o warunkach zabudowy przy braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego prowadzi do „prawnego patu”, gdyż na podstawie tego indywidualnego aktu prawnego nie można by dokonać przeznaczenia danego terenu na jakikolwiek cel.

Co również jest istotne z perspektywy omawianej tu problematyki – na podstawie powołanych regulacji prawnych (art. 4 i 15 ustawy z dnia 27 marca 2003 r.) nie można wprost ustalić, czy teren został przeznaczony pod zabudowę, gdyż odwołują się one w sposób ogólny do przeznaczenia terenu

bez jakiegokolwiek relatywizacji tylko w kierunku budowlanym²⁵. Podobny wniosek można wyprowadzić z treści art. 15 ww. ustawy, gdyż tu także jest mowa jedynie o obowiązku wskazania przeznaczenia (na jakiś cel) terenu bez przesądzania, że ma być to teren budowlany. Ustaleń tych dokonuje się bowiem dopiero dzięki analizie aktu, jakim jest plan zagospodarowania przestrzennego w formie opisowej i graficznej, tworzony na podstawie wyżej powołanych przepisów. Ta dość oczywista konstatacja wskazuje jednak na inną ważną okoliczność – otóż przeznaczenie terenu na jakiś cel może mieć również charakter mieszany, niekoniecznie z akcentem na jakiś dominujący aspekt²⁶.

Paradoksalnie najwięcej informacji pomocnych w ustaleniu, czy teren ma przeznaczenie budowlane, odnajdziemy w rozporządzeniu wykonawczym, a w szczególności w części graficznej, która oczywiście musi się pokrywać z częścią opisową miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego²⁷. Z praktycznego punktu widzenia gros spraw przed sądami administracyjnymi jest rozstrzygane przez analizę konkretnego stanu faktycznego, tj. bada się tzw. klasy przeznaczenia (od 1 do 12) z przyporządkowanymi do nich odpowiednimi symbolami²⁸. Takie kazuistyczne podejście, tj. powołanie się na konkretny symbol z załącznika, pozwala w sposób – jak się wydaje – niebudzący wątpliwości ustalić, która część działki łącznie z powierzchnią została przeznaczona pod zabudowę, a która na inne cele, ale nadal nie rozstrzyga dylematu związanego z tym, dlaczego podstawowe (dominujące) przeznaczenie terenu miałoby determinować budowlany bądź niebudowlany charakter całej działki²⁹.

Dlatego też rozważenia wymaga kwestia, czy nie jest zasadne przyjęcie innego kryterium, które jednoznacznie wyróżniałoby tereny mające wyłącznie charakter budowlany. Jedną z takich możliwości jest, jak się wydaje, przyjęcie klucza powierzchniowego w obrębie danej działki, z uwzględnieniem symboli klas przeznaczenia terenu zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2021 r. oraz linii rozgraniczających tereny o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania zgodnie z brzmieniem art. 15 ust. 2 *in fine* ustawy z dnia 27 marca 2003 r. Takie podejście gwarantuje zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. tylko do tej części terenu, która obiektywnie nie jest budowlana (pozostaje to więc w zgodzie z celem zwolnienia), przy jednoczesnym opodatkowaniu tylko części przeznaczonej pod zabudowę.

5. WNIOSKI

Istnieją poważne argumenty za stwierdzeniem, że definicja legalna terenu budowlanego przez odwołanie się do ustawy z dnia 27 marca 2003 r., w szczególności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, względnie decyzji o warunkach zabudowy, pozostawia zbyt wiele wątpliwości, które muszą być rozstrzygane w ramach wykładni sądowo-administracyjnej. Taka konstatacja oczywiście pozostaje w sprzeczności z podstawowym założeniem, jakie przypisuje się definicjom legalnym.

Jeśli nawet uzna się za słuszny pogląd o konieczności tworzenia definicji legalnych o pewnym stopniu elastyczności³⁰, i tak trudno jest przyjąć, że nie pojawiają się wątpliwości przy rozstrzyganiu konkretnych stanów faktycznych. Co

więcej, analizowana definicja wymaga od interpretatora merytorycznej znajomości przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. Nie jest bowiem wystarczająca sama konstatacja, że miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego zawiera zapis o przeznaczeniu pod zabudowę, bez uwzględnienia pozostałych jego elementów.

Sam fakt uznania w każdym przypadku terenu za budowlany w świetle ww. definicji, nawet jeżeli ten teren obiektywnie pozostaje niezabudowany, wywołuje zastrzeżenia związane z fundamentalną zasadą równości wobec prawa oraz celem dyrektywy 2006/112/WE w zakresie prostego stosowania zwolnień podatkowych.

Przyjęcie kryterium powierzchni, które w sposób niebudzący wątpliwości wyróżniałoby tereny mające wyłącznie charakter budowlany, z uwzględnieniem symboli klas przeznaczenia terenu zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2021 r. oraz linii rozgraniczających tereny o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania zgodnie z brzmieniem art. 15 ust. 2 *in fine* ustawy z dnia 27 marca 2003 r., gwarantuje zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jedynie do tej części terenu, która obiektywnie nie jest budowlana (pozostaje to więc w zgodzie z celem zwolnienia), przy jednoczesnym opodatkowaniu tylko części przeznaczonej pod zabudowę.

Przypisy

- ¹ Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 35, dalej: ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ³ Zob. przykładowo wyroki:
 - ¹) Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1650/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9EEF197B81>, dostęp: 11.03.2025;
 - ²) NSA z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1115/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4473C2E088>, dostęp: 11.03.2025;
 - ³) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 14 czerwca 2016 r., III SA/GI 204/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/23CF8FF5A9>, dostęp: 11.03.2025;
 - ⁴) WSA we Wrocławiu z dnia 12 lutego 2013 r., I SA/Wr 1344/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A24C2EF7CA>, dostęp: 11.03.2025;
 - ⁵) WSA w Krakowie z dnia 21 lipca 2016 r., I SA/Kr 610/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9B752EC557>, dostęp: 11.03.2025.
- ⁴ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., I FSK 575/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F9C70EFC4>, dostęp: 11.03.2025.
- ⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2024 r., I SA/Gd 990/23, LEX nr 3671263.
- ⁶ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 kwietnia 2019 r., I SA/Lu 55/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DCA14BFEE2>, dostęp: 11.03.2025.
- ⁷ Na podstawie art. 2 pkt 33 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. 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.
- ⁸ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 19 sierpnia 2024 r., 0113-KDIP-1-1.4012.419.2024.2.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/600470>, dostęp: 11.03.2025.
- ⁹ „[...] zgodnie z utrwalonym orzecznictwem terminologia użyta dla określenia zwolnień przewidzianych przez art. 135 dyrektywy VAT [tj. dyrektywy 2006/112/WE – przyp. red.] powinna podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowi wyjątek od ogólnej zasady, iż podatek

VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów i każdej usługi świadczonych odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT [ang. *value added tax*, podatek od wartości dodanej – przyp. red.]. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnień z art. 135 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków” (wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-543/11 *Woningstichting Maasdiel v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2013:20, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0543>, pkt 25, dostęp: 11.03.2025). Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2012:461, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0326>, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo, dostęp: 11.03.2025.

¹⁰ Tereny obiektywnie zabudowane co do zasady nie korzystają ze zwolnienia.

¹¹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

¹² Jak wynika z uzasadnienia ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r.: „Projektowane przepisy mają na celu zarówno dostosowanie do art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwo członkowskie powinno określić grunt uznawany przez nie za teren budowlany, jak również usunięcie rozbieżności pomiędzy organami podatkowymi a sądami administracyjnymi (w tej sprawie wypowiedział się m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w wyroku z dnia 17 stycznia 2011 r. sygn. akt I FPS 8/10).

Definicja ta umożliwi m.in. prawidłowe stosowanie zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, w przypadku dostawy tych terenów. Powyższa regulacja stanowi implementację art. 135 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają z VAT dostawę terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b dyrektywy” (uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 805 [VII kadencja], <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=805>, dostęp: 11.03.2025).

¹³ Na marginesie warto zwrócić uwagę, że w doktrynie prawa podatkowego pojawiają się również poglądy o możliwości „elastycznego” podejścia do interpretacji definicji legalnych. Zob. P. Borszowski, K. Stelmasczyk, *Kontrowersje wokół definicji legalnej gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 stycznia 2014 r., II FSK 130/12*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6, s. 73-78.

¹⁴ Zgodnie z § 146 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283) w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

- 1) dane określenie jest wieloznaczne;
- 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
- 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
- 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Jeżeli określenie wieloznaczne występuje tylko w jednym przepisie prawnym, jego definicję formułuje się tylko w przypadku, gdy wieloznaczności nie eliminuje zamieszczenie go w odpowiednim kontekście językowym (§ 146 ust. 2 ww. rozporządzenia).

¹⁵ Jak bowiem podkreśla Lech Morawski, „w sytuacji, w której dany termin został zdefiniowany w języku prawnym, to powinniśmy się odwołać nie do reguły języka potocznego, ale do dyrektywy języka prawnego” (L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 93).

¹⁶ W potocznym znaczeniu „przeznaczyć” oznacza określić z góry cel, któremu coś ma służyć, przekazać coś dla kogoś, na czyjs użytek, na czyjąś korzyść (*Przeznaczyć*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/przeznaczyć;2511688.html>, dostęp: 11.03.2025). *Lege non distinguente* oznaczałoby to, że określić przeznaczenie danego terenu może zarówno podatnik, jako właściciel, jak i właściwy organ sporządzający miejscowy plan zagospodarowania przestrzen-

nego czy też wydający decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

¹⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 września 2016 r., I SA/Łd 588/16, LEX nr 2154107. Zob. też wyroki NSA:

- 1) z dnia 5 lutego 2019 r., I FSK 44/17, LEX nr 2670565;
- 2) z dnia 16 lipca 2019 r., I FSK 1049/17, LEX nr 2720313.

¹⁸ „O ile ustawa o podatku od towarów i usług wyjaśnia, co powyżej przedstawiono, jak należy rozumieć pojęcie «teren budowlany», tak nie zawiera definicji «terenu niezabudowanego». Wobec tego, że pojęciu temu nie nadano specjalnego znaczenia w ustawie podatkowej, uzasadnione jest odwołanie się do znaczenia, jakie nadaje mu się w języku potocznym. Określenie «teren niezabudowany» przeciwstawia się określeniu «teren zabudowany», zaś imiesłów «zabudowany» pochodzi od czasownika «zabudować», co oznacza «postawić na jakimś terenie budowle». Jako przykłady podaje się sformułowania: zabudować tereny podmiejskie. Zabudowywać puste place. Powierzchnia zabudowana (por. *Wielki Słownik Języka Polskiego PWN*, pod red. Stanisława Dubisza [w tomach, lit. u-ż, str. 607, Warszawa 2018])” (wyrok NSA z dnia 5 lutego 2019 r., I FSK 44/17, dok. cyt.).

¹⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1130, dalej: ustawa z dnia 27 marca 2003 r.

²⁰ Czy to sądów administracyjnych, czy organów podatkowych.

²¹ Warto zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r., mimo że wskazuje na przeznaczenie terenu pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, to końcowo odwołuje się do ustawy z dnia 27 marca 2003 r., co może sugerować konieczność, w razie potrzeby, interpretacji innych jeszcze przepisów zawartych w tej ustawie.

²² Dz.U. poz. 2404, dalej: rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2021 r.

²³ A. Plucińska-Filipowicz, A. Kosicki, w: *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, red. T. Filipowicz, M. Wierzbowski, wyd. 4, Warszawa 2024, art. 15.

²⁴ J.H. Szlachetko, K. Szlachetko, w: M. Beim, Ł. Mikula, K. Olzacki, T. Tymosiewicz, J.H. Szlachetko, K. Szlachetko, *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 4.

²⁵ Przykładowo miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego może wskazywać np. na zabudowę mieszkaniową jednorodzinną, ale w pozostałych 49 punktach – na różnorodne inne przeznaczenie. Zob. przykładowo uchwała nr XVIII/369/11 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 17 listopada 2011 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obszaru położonego w rejonie ulic: Centralnej, Polnej i Chińskiej we Wrocławiu, <https://baw.um.wroc.pl/UrządMiastaWroclawia/document/11376/>, dostęp: 11.03.2025.

²⁶ Możliwość stosowania mieszanych oznaczeń do określenia rodzaju przeznaczenia terenu przy uchwalaniu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego znajduje odzwierciedlenie w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, w tym w wyrokach NSA:

- 1) z dnia 13 grudnia 2006 r., II OSK 1278/06, LEX nr 362107;
- 2) z dnia 13 stycznia 2012 r., II OSK 2199/11, LEX nr 1125508;
- 3) z dnia 12 lutego 2013 r., II OSK 2490/12, LEX nr 1358509;
- 4) z dnia 9 listopada 2011 r., II OSK 1962/11, LEX nr 1152115.

²⁷ Część graficzna projektu musi być zgodna z częścią tekstową, ponieważ ustalenie planu miejscowego są interpretowane z uwzględnieniem rysunku. Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lutego 2023 r., II SA/OI 760/22, LEX nr 3508279.

²⁸ Zob. załącznik nr 1 do rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2021 r.

²⁹ Można przecież chociażby hipotetycznie założyć, że udział powierzchni przeznaczonej pod zabudowę i powierzchni na inne cele rozkłada się po połowie.

³⁰ P. Borszowski, K. Stelmasczyk, dz. cyt., s. 73-78.

Bibliografia

Literatura

Beim M., Mikula Ł., Olzacki K., Tymosiewicz T., Szlachetko J.H., Szlachetko K., *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2024.

Borszowski P., Stelmasczyk K., *Kontrowersje wokół definicji legalnej gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 stycznia 2014 r., II FSK 130/12*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6.

Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.

Plucińska-Filipowicz A., Kosicki A., w: *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, red. T. Filipowicz, M. Wierzbowski, wyd. 4, Warszawa 2024.

Źródła internetowe

Przeznaczyć, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/przeznaczyć;2511688.html>, dostęp: 11.03.2025

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, Dz.U. poz. 2404.

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.

Uchwała nr XVIII/369/11 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 17 listopada 2011 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obszaru położonego w rejonie ulic: Centralnej, Polnej i Chińskiej we Wrocławiu, <https://baw.um.wroc.pl/UrzadMiastaWroclawia/document/11376/>, dostęp: 11.03.2025.

Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 35.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1130.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2019 r., I FSK 44/17, LEX nr 2670565.

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1650/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9EEF197B81>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II OSK 1962/11, LEX nr 1152115.

Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., I FSK 575/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F9C70EFC4>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2013 r., II OSK 2490/12, LEX nr 1358509.

Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2006 r., II OSK 1278/06, LEX nr 362107.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2012 r., II OSK 2199/11, LEX nr 1125508.

Wyrok NSA z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1115/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4473C2E088>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., I FSK 1049/17, LEX nr 2720313.

Wyrok TSUE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:461, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0326>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-543/11 Woningstichting Maasdriel v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2013:20, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0543>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 lutego 2013 r., I SA/Wr 1344/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A24C2EF7CA>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2024 r., I SA/Gd 990/23, LEX nr 3671263.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 czerwca 2016 r., III SA/GI 204/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/23CF8FF5A9>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lipca 2016 r., I SA/Kr 610/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9B752EC557>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 kwietnia 2019 r., I SA/Lu 55/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DCA14BFEE2>, dostęp: 11.03.2025.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 września 2016 r., I SA/Łd 588/16, LEX nr 2154107.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lutego 2023 r., II SA/OI 760/22, LEX nr 3508279.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 sierpnia 2024 r., 0113-KDIPT1-1.4012.419.2024.2.MGO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/600470>, dostęp: 11.03.2025.

Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 805 (VII kadencja), <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=805>, dostęp: 11.03.2025.