

I FSK 114/13 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2013-12-17	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2013-01-17	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Bartosz Wojciechowski Maria Dożynkiewicz Sylwester Marciniak /przewodniczący sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560	
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług	
Sygn. powiązane	III SA/GI 651/12 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2012-06-25	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 15 ust. 1 i ust. 2, art. 43 ust. 1 pkt 9 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług	
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 poz 270 art. 141 par. 4, art. 184 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity.	

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Sylwester Marciniak (sprawozdawca), Sędzia NSA Maria Dożynkiewicz, Sędzia del. WSA Bartosz Wojciechowski, Protokolant Katarzyna Jaszuk, po rozpoznaniu w dniu 17 grudnia 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej K. G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 czerwca 2012 r. sygn. akt III SA/GI 651/12 w sprawie ze skargi K. G. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 22 lutego 2008 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddała skargę kasacyjną, 2) zasądza od K. G. na rzecz Ministra Finansów kwotę 240 zł (słownie: dwieście czterdzieści złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Zaskarżonym wyrokiem z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/GL 651/12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: sąd pierwszej instancji) oddalił skargę K. G. (dalej: skarżąca) na interpretację indywidualną Ministra Finansów (dalej: organ podatkowy) z dnia 22 lutego 2008 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług

2.1. Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wnioskiem z 8 listopada 2007 r., uzupełnionym na wezwanie organu pismem z 11 lutego 2008 r., skarżąca się do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek zagrodowych.

2.2. Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynikało, że skarżąca w 2003 r. nabyła nieruchomość rolną z zamiarem powiększenia gospodarstwa rolnego. Zakup tego gruntu u sprzedającego był zwolniony z podatku VAT. W następstwie zmiany miejscowego planu

zagospodarowania przestrzennego część nabytej nieruchomości została ujęta w tym planie e jednostce pod symbolem RM - "zabudowa zagrodowa nowa". Mimo zapisu planu miejscowego sugerującego przeznaczenie nieruchomości pod zabudowę, działka pozostała w dalszym ciągu rolną. Przy opracowaniu planu nie dokonuje się wyłączenia gruntów z produkcji rolnej, a przy ich sprzedaży wymagane jest uzyskanie oświadczenia Agencji Własności Nieruchomości Rolnych o nieskorzystaniu z prawa pierwokupu niezabudowanej działki gruntu, na podstawie art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz. U. Nr 64, poz. 592). Oznacza to, iż działki o takim zapisie planu miejscowego pozostają dalej działkami przeznaczonymi na cele rolnicze, a zapis planu stwarza jedynie możliwość zabudowy zagrodowej, związanej ściśle z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Po zmianie planu miejscowego skarżąca uzyskała decyzję zatwierdzającą plan podziału nabytej w 2003 r. nieruchomości na 147 działek rolnych, w tym 127 działek pod zabudowę zagrodową - nową. W latach 2004 – 2005 sprzedała 30 całkowicie niezabudowanych działek. Od tych transakcji zapłaciła podatek VAT. 3 działki budowlane sprzedała w 1999 r. Te transakcje nie były opodatkowane podatkiem VAT. Zamierza sprzedać pozostałe działki, a uzyskane pieniądze przeznaczyć na oszczędności. W trakcie sprzedaży skarżąca dokonała częściowego uzbrojenia działek. Jest również właścicielem innych nieruchomości rolnych, które wykorzystywane są pod uprawy rolne, głównie uprawę kukurydzy. Jednocześnie skarżąca oświadczyła, iż nie prowadzi działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, nie jest natomiast rolnikiem ryczałtowym; natomiast czynnym podatnikiem VAT jest od 30 kwietnia 2005 r., w związku z rozpoczęciem sprzedaży działek.

Ponadto skarżąca stwierdziła, że działki przeznaczone do sprzedaży zostały wydzielone tylko z jednej nieruchomości, nabytej w 2003 r. Powodem podziału na działki tego gruntu, a następnie sprzedaży niektórych z nich była jego nieprzydatność dla celów rolniczych, gdyż po zakupie tego gruntu okazało się, że w jego sąsiedztwie znajduje się rów przeciwpowodziowy, który powoduje odwodnienie gruntu, co uniemożliwia opłacalną produkcję rolną. Środki finansowe ze sprzedaży tychże działek skarżąca przeznaczyła na oszczędności. W chwili sprzedaży wszystkie działki były całkowicie niezabudowane.

W związku z opisanym wyżej zdarzeniem przyszłym zadała następujące pytania:

1. czy przedmiotowe działki podlegają zwolnieniu, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług ?
2. czy w opisanym stanie faktycznym ma obowiązek zapłacenia podatku VAT od sprzedaży działek zagrodowych ?

Prezentując swoje stanowisko stwierdziła, że brak jest definicji legalnej pojęcia "zabudowa zagrodowa nowa" (działka zagrodowa). Nie zawiera jej ustawa o podatku od towarów i usług, prawo budowlane ani ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Pośrednio z innych przepisów wynika, że działka zagrodowa pozostaje dalej działką o przeznaczeniu rolniczym, co w konsekwencji oznacza, iż działka taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. We wniosku o wydanie pisemnej interpretacji powołując się na art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 49 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług skarżąca stwierdziła, że nie jest podatnikiem z tytułu sprzedaży wskazanych działek, ponieważ sprzedaż działek zagrodowych nie jest dostawą towaru.

2.3. W zaskarżonej interpretacji indywidualnej Minister Finansów stwierdził na wstępie, że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej jako u.p.t.u.), opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, przy czym przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postaci energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu, które w są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty (art. 2 ust. 6 tej ustawy). Z kolei przepisy art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.p.t.u. definiują pojęcie dostawy towarów i świadczenia usług za wynagrodzeniem. W myśl regulacji przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel; świadczenie usług to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Powołując się zatem na fundamentalne cechy podatku od towarów i usług interpretator stwierdził, że ich realizacja jest gwarantowana także innymi przepisami u.p.t.u., tj. art. 15 ust. 1, stosownie do treści którego podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza zaś obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Dalej, powołując się na art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym oraz przepisy wykonawcze do niej (załącznik nr 1 poz. 3 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego – Dz. U. Nr 164, poz. 1587) oraz na art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.) interpretator stwierdził, że z tych regulacji wynika, iż "tereny zabudowy zagrodowej" w "gospodarstwach rolnych, hodowlanych i ogrodniczych" to odmienna klasyfikacja od "terenów rolniczych", a na działce zagrodowej mogą znajdować się obiekty gospodarskie (np. stodoła, obora, silos), jak również budynek mieszkalny, a w konsekwencji przedmiotowe działki zabudowy zagrodowej są przeznaczone pod zabudowę, tym samym ich dostawa, jako terenów niezabudowanych przeznaczonych pod zabudowę, zgodnie z przepisami u.p.t.u. podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie ma zatem zastosowania do nich zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u.

Nadto interpretator stwierdził, iż wbrew twierdzeniom skarżącej w przedmiotowej sprawie wystąpił szereg okoliczności, które łącznie wskazują na to, że sprzedaż tejże nieruchomości należy zakwalifikować jako dokonaną w okolicznościach wskazujących na działalność gospodarczą, a to:

- 1) skarżąca prowadzi działalność gospodarczą (uprawia kukurydzę),
- 2) zakupu działki rolnej dokonano z zamiarem powiększenia gospodarstwa rolnego,

- 3) grunt ten następnie podzielono na 140 działek przeznaczonych pod zabudowę zagrodową i w latach 2004 - 2005 część z nich sprzedano, również pozostałe przeznaczono dla celów sprzedaży,
- 4) w związku ze sprzedażą działek dokonano rejestracji dla celów podatku od towarów i usług, zatem skarżąca stała się podatnikiem VAT czynnym,
- 5) już wcześniej, w 1999 r. dokonała sprzedaży kilku działek budowlanych,
- 6) środki uzyskane ze sprzedaży zostaną przeznaczone na oszczędności.

W ocenie interpretatora tym czynnościom można przypisać charakter częstotliwy w okolicznościach wskazujących na wykorzystywanie towarów w sposób ciągły dla celów zarobkowych. "Wymienione powyżej okoliczności jednoznacznie wskazują, iż zarówno w momencie nabycia gruntu, jak i w czasie jego posiadania, podjęto szereg działań wskazujących na zamiar związania zakupionej nieruchomości z działalnością gospodarczą. (...) działalność rolnicza jest również działalnością gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u., a zatem grunt przeznaczony do sprzedaży już od momentu zakupu przeznaczony był dla celów działalności gospodarczej tj. został nabyty z zamiarem wykorzystania dla takich właśnie celów. Powyższe czynności noszą znamiona zaplanowanych, co wyczerpuje zakwalifikowanie ich jako działalności zarobkowej i gospodarczej. Analiza ta jest zgodna z przepisem art. 4 ust. 3 Szóstej Dyrektywy oraz art. 12 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE, jak również z art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, z których wynika, że sporadyczność czynności, względnie jednorazowe ich wykonanie, tworzy z danej osoby podatnika również wówczas, gdy jednorazowe wykonanie czynności są czynnościami wykonywanymi w związku z działalnością producentów, handlowców, lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne, oraz rolników, a także działalnością osób wykonujących wolne zawody. (...). Twierdzenie skarżącej, że powodem sprzedaży działek była m.in. nieprzydatność gruntów dla celów rolniczych (rów przeciwpowodziowy) oraz przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży gruntów na oszczędności, nie może w tym przypadku przesądzać o osobistym charakterze dokonanych czynności, lecz stanowi w ocenie tutejszego organu lokatę kapitału, a tym samym wykorzystywanie towarów w sposób ciągły dla celów zarobkowych".

2.4. Odpowiadając na złożone przez skarżącą wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Minister Finansów nie znalazł podstaw do zmiany zajętego stanowiska.

3.1. Na powyższą interpretację skarżącą złożyła skargę, domagając się jej uchylenia i wskazała, że narusza ona art. 15 ust. 2 u.p.t.u., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że prowadzi ona działalność gospodarczą w rozumieniu tej ustawy oraz art. 122 i art. 187 w zw. z art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 8, poz. 60 ze zm. - dalej jako o.p.), poprzez niedokładne wyjaśnienie stanu faktycznego oraz nie zebranie i nie wyjaśnienie całego materiału dowodowego.

Natomiast w skardze nie sformułowała zarzutu dotyczącego kwestii zwolnienia z podatku VAT sprzedaży działek zagrodowych, objętej jej pytaniem zawartym we wniosku.

3.2. W odpowiedzi na skargę Minister Finansów, wnosząc o jej oddalenie podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie.

4.1. Wyrokiem z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1417/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę skarżącej na interpretację Ministra Finansów.

Natomiast wyrokiem z dnia 8 lutego 2012 r. I FSK 1871/11 Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną skarżącej i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach, orzekając zarazem o kosztach postępowania kasacyjnego.

W jego motywach nie podzielił stanowiska wyrażonego przez sąd pierwszej instancji w zaskarżonym orzeczeniu, jakoby ilość działek podlegających sprzedaży miała zasadniczy wpływ na odróżnienie zarządu majątkiem prywatnym od prowadzenia działalności gospodarczej. Również okoliczność uprzedniego wykorzystywania gruntów do prowadzonej działalności rolniczej nie mogła w jego ocenie sama w sobie przesądzać o braku możliwości ich sprzedaży poza prowadzoną działalnością. Pogląd taki zaprezentowany został w wyroku NSA z dnia 29 października 2007 r. I FPS 3/07, na który się powołano, wskazując, że ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Ponieważ ocena sądu pierwszej instancji dokonana została w oparciu o odmienne kryteria od wspomnianych powyżej, NSA uchylił zaskarżony wyrok i zobowiązał sąd pierwszej instancji do ponownego ustalenia, w oparciu o tezy zawarte zarówno w wyżej cytowanym orzeczeniu jak i wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej określanego skrótem TSUE) z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10, czy skarżąca sprzedając działki budowlane działała w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec), a co za tym idzie, czy jej działalność w tym zakresie przybierała formę zawodową (profesjonalną), czyli stałą, a w konsekwencji zorganizowaną.

5.1. Ponownie rozpatrując sprawę sąd pierwszej instancji wskazał po pierwsze, że zgodnie z art. 190 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. dalej: p.p.s.a.) sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z 8 lutego 2012 r. NSA zalecił, by sąd pierwszej instancji ustalił w oparciu o tezy zawarte w innym wyroku NSA wydanym w sprawie I FPS 3/07 oraz w wyroku TSUE z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180 i C-181, czy skarżąca, sprzedając działki budowlane działała w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (jako handlowiec), a co za tym idzie, czy jej działalność w tym zakresie przebiera formę zawodową (profesjonalną), czyli stałą, a w konsekwencji zorganizowaną.

5.2. Dokonując zatem takiej oceny należy w pierwszej kolejności odłożyć na bok kwestię, czy art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług pozwala na potraktowanie jako podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje pojedynczej dostawy terenu budowlanego. W wyrokach z 18 października 2011 r. I FSK 1536/10 oraz z 10 listopada 2011 r. I FSK 1668/11 NSA uznał, że brak jest podstaw do przyjęcia, że przepis art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług implementuje postanowienia art. 12 ust. 1 i 3 Dyrektywy 2006/112/WE.

Wobec tego sytuację prawną skarżącej należało rozważyć na ogólnych zasadach, a zatem ustalić, czy jest podatnikiem podatku od towarów i usług w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ fakt jej prowadzenia, a zwłaszcza dokonywania w jej

ramach dostaw uzasadnia uznanie podmiotu za podatnika.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. podatnikami podatku od towarów i usług są między innymi, osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, pod którym to pojęciem rozumie się także wszelką działalność rolników. Art. 2 pkt 15 tej ustawy definiuje działalność rolniczą jako produkcję rolniczą, zwierzęcą, a także świadczenie usług rolniczych. W ust. 4 art. 15 znajduje się jednocześnie zapis, zgodnie z którym w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1. Z treści opisanego we wniosku stanu faktycznego jasno wynika, że skarżąca prowadzi działalność rolniczą i nie jest tzw. rolnikiem ryczałtowym. Zatem należy stwierdzić, że prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., ale z tego tylko tytułu nie jest podatnikiem tego podatku. Zdaniem sądu pierwszej instancji nie oznacza to, że z innego tytułu może być podatnikiem podatku od towarów i usług.

W wyroku TSUE z 15 września 2011 r., przywołanym przez NSA w jego wyroku z 8 lutego 2012 r., znalazła się teza w brzmieniu:

"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."

Z tezy tej wynika, że również osoba, która dokonuje sprzedaży gruntu, na którym prowadziła działalność rolniczą, nabytego ze zwolnieniem od podatku od wartości dodanej, może być uznana za podatnika tego podatku, jeżeli sprzedaż tej dokonuje w sposób właściwy podmiotom prowadzącym działalność handlową. Z tezą tą należy się zgodzić, ponieważ nie można wykluczyć sytuacji, w której majątek taki posłuży do uruchomienia działalności gospodarczej.

5.3. Odnosząc te stwierdzenia do opisanego we wniosku stanu faktycznego należy zauważyć, że skarżąca nabyła nieruchomość do celów działalności gospodarczej - rolniczej, tej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie można zatem twierdzić, że nabycie tej nieruchomości nastąpiło dla celów prywatnych, nie związanych z działalnością gospodarczą, a zatem można byłoby ją przypisać do sfery majątku osobistego. Decyzję o sprzedaży podjęła przede wszystkim z uwagi na nieprzydatność nabytej nieruchomości do prowadzenia działalności rolniczej. Nie włączyła jej jednak do majątku osobistego. Należy podkreślić, że teza wyroku TSUE odnosi się do stanu faktycznego, w którym osoba dokonuje sprzedaży gruntu, na którym prowadziła działalność rolniczą, co skarżącej nie dotyczy, bowiem w sposób rolniczy gruntu tego nie wykorzystywała. Ulokowane w nieruchomości pieniądze postanowiła wykorzystać w inny sposób. Nic z przedstawionego w zapytaniu stanu

faktycznego nie wskazuje na to, by nastąpiło wyłączenie tego majątku ze sfery działalności gospodarczej i włączenie do sfery prywatnej, czyli takiej, która wiąże się z zaspokojeniem potrzeb prywatnych (osobistych), nie wynikających z prowadzonej działalności gospodarczej. O takiej zmianie można mówić dopiero w odniesieniu do otrzymanych za sprzedane działki pieniędzy przeznaczonych do oszczędzania. Organ udzielający interpretacji mógł zatem uznać, że zmiana sposobu wykorzystania gruntu może być rozumiana jako zmiana jego gospodarczego sposobu wykorzystania.

Zarówno w wyroku TSUE C-180/10 i C-181/10, jak i w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanego w sprawie I FPS 3/07, przedstawione są kryteria, które mogą świadczyć o prowadzeniu działalności gospodarczej i to w dwojaki sposób. Pierwszy polega na tym, że są okoliczności, które "nie mają charakteru decydującego" (pkt 37 wyroku TSUE), okoliczności, które same w sobie nie są decydujące (pkt 38 wyroku TSUE). Z kolei NSA przedstawił w swym wyroku okoliczności, które nie mogą przesądzać o opodatkowaniu czynności (teza 2 wyroku).

Zdaniem sądu pierwszej instancji, wszystkie te okoliczności, które nawet jeśli same w sobie nie rozstrzygają tej kwestii, nie mają charakteru decydującego, ani nie przesądzają rozstrzygnięcia, to jednak nie są bez znaczenia. Powinny być brane pod uwagę i oceniane na tle całokształtu sprawy i we wzajemny powiązaniu.

W sposób pozytywny w orzeczeniu TSUE wskazuje się, że o podjęciu działalności gospodarczej świadczyć może to, że dana osoba w celu dokonania sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez handlowców (pkt 51 wyroku). Jako przykładowe wskazuje się uzbrojenie terenu i działania marketingowe (pkt 40). Znowu należy podkreślić, że jest to wskazanie przykładowe, a zatem nie wyczerpujące zagadnienia.

Zdaniem sądu pierwszej instancji, oceniając całościowo każdy z elementów zawartych w stanie faktycznym ujętym w zapytaniu, w ich wzajemnym powiązaniu, organ interpretacyjny wysnuł prawidłowy wniosek, w myśl którego działalność skarżącej miała charakter działalności gospodarczej - handlowej. Skarżąca nabyła nieruchomość w celu wykorzystania gospodarczego - rolniczego. Nie nastąpiło wycofanie tego majątku do sfery osobistej, nie związanej z działalnością gospodarczą, a zmiana jego gospodarczego wykorzystania. Nieruchomość została podzielona na wiele mniejszych, przeznaczonych do sprzedaży. Z treści wniosku nie wynika, czy nieruchomość została uzbrojona, czy też nie, nie była jedynie zabudowana. Nawiasem mówiąc na rynku obrotu nieruchomościami funkcjonują tak działki uzbrojone, jak i nie uzbrojone. Zauważyć także należy, że skarżąca od dłuższego czasu występuje na rynku obrotu nieruchomościami, prowadzi tą działalność w sposób długofalowy. Działalność polegająca, na nabyciu towaru i jego odprzedaży z zyskiem, po jego zmianach lub nie, jest stricte działalnością handlową.

Trzeba też mieć na uwadze jedną z podstawowych zasad podatku od wartości dodanej, zasadę zachowania warunków konkurencji. Opodatkowanie podmiotów funkcjonujących w danej sferze obrotu nie powinno naruszać zasad konkurencji pomiędzy nimi.

5.4. Odnosząc się zaś do podstawowej kwestii, czy sprzedaż działek zagrodowych korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko interpretatora. W świetle zapisów miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego sporne działki znajdują się w jednostce planu dopuszczającej zabudowę

zagrodową, a więc zabudowę w skład w której wchodzi zarówno budowa siedliska – domu, jak i zabudowań gospodarczych.

Zauważyć w tym miejscu należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnym istniały dwa odmienne sposoby interpretacji tego przepisu. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 7 czerwca 2010 r. I FSK 764/09 przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego dla klasyfikacji terenu niezabudowanego, wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków czy studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy?"

Odpowiedzi udzielono na nie uchwałą z 11 stycznia 2011 r. I FSK 8/10, w której NSA orzekł, że: "W świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535, ze zm.) przy zastosowaniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086) w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla klasyfikacji terenu niezabudowanego, wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy."

Uzasadniając ten pogląd NSA wyjaśnił, iż skoro w ustawie o VAT nie zdefiniowano pojęcia terenów budowlanych lub przeznaczonych pod zabudowę, to należy dokonać pronounijnej wykładni prawa krajowego, tak aby treść ustawy krajowej budzącej pewne wątpliwości (niejasności), interpretować dostosowując ją do wymogów dyrektywy. Przywołując zatem art. 12 ust. 3 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347), NSA wskazał że do celów dostawy terenu budowlanego – "teren budowlany" oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. Stwierdził także, powołując się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), że skoro do polskiego systemu prawa podatkowego nie implementowano art. 12 ust. 3 Dyrektywy 2006/112/WE, należy podjąć działania legislacyjne zmierzające do zdefiniowania w ustawie o podatku od towarów i usług pojęć dostawy terenów budowlanych lub przeznaczonych pod zabudowę. Zaś w istniejącym stanie prawnym, skoro w ustawie o VAT nie sprecyzowano pojęć terenu budowlanego lub przeznaczonego pod zabudowę, należy sięgnąć do dyrektywy interpretacyjnej związanej z wykładnią systemową zewnętrzną. Przepisem, który nawiązuje do podstawy opodatkowania jest art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, który stanowi, że podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Dalej NSA, interpretując art. 43 ust. 9 u.p.t.u., rozważył możliwość sięgnięcia do przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 89, poz. 717, ze zm.) i uznał, że przy dostawie towarów terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę istotne znaczenie może mieć plan zagospodarowania przestrzennego jako źródło prawa miejscowego. Wskazał, że z treści art. 4 ust. 1 cytowanego przepisu wynika, że w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego dochodzi do wiążącego podmioty władzy, w tym administracji, oraz podmioty spoza systemu władzy (osoby fizyczne i ich organizacje) ustalenia bądź zmiany przeznaczenia

terenu na określony w tym planie cel. (T. Bąkowski, Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Komentarz, Zakamycze, 2004, komentarz do art. 4 ww. ustawy). Zaznaczył też, że w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego określa się obowiązkowo przeznaczenie terenów oraz linie rozgraniczające o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania terenu. Tak więc charakter terenu wyznacza plan miejscowy. Tam należy szukać wyjaśnienia czy przedmiotem transakcji jest teren budowlany, czy też szerzej – przeznaczony pod zabudowę. Jeżeli natomiast planu nie ma, znaczenie ma decyzja zakwalifikowania danego obszaru w ewidencji budynków i gruntów, chyba że z datą późniejszą została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Decyzje takie wydaje się wyłącznie z braku planu zagospodarowania terenu. (Z. Modzelewski, G. Mularczyk, Ustawa o VAT. Komentarz, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 502- 503).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 2 z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.) ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowaniu terenu, przy czym:

1. lokalizację inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego,
2. sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

Zatem o charakterze danego gruntu rozstrzyga odpowiedni zapis w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, który jako dokument prawa miejscowego, decyduje o kwalifikacji gruntu. W sytuacji, gdy dla danego terenu, nie obowiązuje plan zagospodarowania przestrzennego ani decyzja o warunkach zabudowy, jak ma to miejsce w rozpoznawanej sprawie, należy posłużyć się inną istniejącą na dzień zawarcia transakcji dokumentacją sporządzoną na podstawie ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Skoro w rozpoznawanej sprawie istnieje, jak wskazano w opisanym we wniosku stanie faktycznym, miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, który przewiduje, dla jednostki, w której położona jest działka skarżącej, zabudowę zagrodową, to uznać należy, że działka ta, grunt jest przeznaczony pod zabudowę. Zatem nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT.

5.5. Mając to wszystko na uwadze sąd pierwszej instancji oddalił skargę z mocy art. 151 p.p.s.a.

6.1. W wywiezionej od powyższego wyroku skardze kasacyjnej skarżąca reprezentowana przez adwokata – doradcę podatkowego wniosła o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez sąd pierwszej instancji oraz zwrot kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych podnosząc na podstawie:

- art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzuty naruszenia prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 u.p.t.u. polegające na błędnej wykładni, a w konsekwencji niewłaściwym zastosowaniu tych przepisów, co skutkowało bezpodstawnym przyjęciem przez sąd pierwszej instancji, iż skarżąca sprzedając działki zagrodowe prowadziła działalność gospodarczą rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, stając się podatnikiem VAT;

- art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzuty naruszenia przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. przez uzasadnienie zaskarżonego wyroku w odniesieniu do przedstawienia stanu sprawy, polegające na bezpodstawnym przyjęciu, iż strona występuje na rynku obrotu nieruchomościami, prowadząc działalność gospodarczą w sposób długofalowy przy jednoczesnym przyznaniu, iż skarżąca nabyła nieruchomość w celu wykorzystania gospodarczo-rolniczego;

- art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzuty naruszenia prawa materialnego, tj. art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. w związku z treścią załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (Dz. U. nr 164, poz. 1587) oraz w związku z § 68 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. nr 38, poz. 454), polegające na błędnej wykładni, a w konsekwencji bezpodstawnym przyjęciu przez sąd pierwszej instancji, że skarżąca nie mogła skorzystać ze zwolnienia z podatku VAT, uregulowanego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u.

6.2. W odpowiedzi na skargę kasacyjną Minister Finansów wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego wg norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

7. Skarga kasacyjna skarżącej nie zasługuje na uwzględnienie, ponieważ zaskarżone orzeczenie odpowiada prawu.

8. Skarżąca oparła skargę kasacyjną na obu podstawach kasacyjnych, wymienionych w art. 174 p.p.s.a., przy czym zauważyć należy, że zarzut naruszenia przepisów postępowania jest w znaczący sposób powiązany z podniesionym zarzutem naruszenia prawa materialnego.

9. Na wstępie warto przypomnieć, że stanowisko wnioskodawcę określone w art. 14b § 3 o.p. zawiera w istocie dokonaną przez niego własną subsumpcję przedstawionego stanu faktycznego, w ramach którego odbywa się postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej. W konsekwencji trafny jest pogląd wyrażony w literaturze, zgodnie z którym przedstawione stanowisko "konstytuują przepisy prawa, na podstawie których wnioskodawca kwalifikuje podatkowo znaczącą sytuację budzącą w nim wątpliwości co do uzasadnionego zakresu oraz sposobu zastosowania prawa podatkowego i w tym kontekście wymagającą zbadania w postępowaniu interpretacyjnym, by potwierdzić albo zweryfikować trafność kwalifikacji prawnej zaproponowanej przez stronę" (por. J. Brolik, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010, s. 76).

W dalszej kolejności należy mieć na uwadze, że stan faktyczny przedstawiony we wniosku tworzy przedmiotowy zakres sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, a przez to i zakres udzielonej interpretacji. W rezultacie organ interpretacyjny uprawniony jest jedynie do oceny możliwości i sposobu zastosowania prawa podatkowego w

odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego. Z kolei wniosek interpretacyjny stanowi w istocie rzeczy pytanie o zasadność możliwości subsumcji stanu faktycznego interpretacji pod wskazane w stanowisku wnioskodawcy przepisy prawa, które w razie potrzeby są objęte wykładnią wnioskodawcy, a następnie są analizowane przez podatkowy organ interpretacyjny.

W konsekwencji przedstawione we wniosku: stan faktyczny oraz stanowisko własne wnioskodawcy kształtują faktyczny i prawny obszar sprawy, w której wydane zostanie indywidualna pisemna interpretacja prawa podatkowego. Przenosząc niniejsze uwagi na płaszczyznę rozpoznawanej sprawy, stwierdzić należy, że zarówno organy podatkowe, jak również sąd związane były stanem faktycznym zaprezentowanym przez skarżącą we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji.

W ramach przedstawionego stanu faktycznego nie budzi wątpliwości fakt, że skarżąca przy sprzedaży przedmiotowych działek gruntu zaangażowała "środki podobne" do wykorzystywanych przez podmioty prowadzące profesjonalną działalność gospodarczą. Należy podkreślić, że w wyroku z dnia 15 września 2011 r. (C-180/10 i C 181/10) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej posłużył się zwrotem "środki podobne", a nie identyczne, czy też wyłącznie takie, które wykorzystują producenci, handlowcy i usługodawcy. To, jakie działania sprzedającego mogą zostać uznane za "aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami", jest przedmiotem badania w każdej indywidualnej sprawie, ponieważ ani przepisy, ani wyrok Trybunału nie wymieniają katalogu takich czynności. Jedynie bowiem jako przykładowe działania TSUE wymienił uzbrojenie terenu albo działania marketingowe.

W konsekwencji trafne jest stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym w rozpoznanej sprawie na stałą, a więc zorganizowaną działalność skarżącej w spornym przedmiocie obrotu nieruchomościami, wskazują jednoznacznie wskazane we wniosku okoliczności, takie jak:

- zakup nieruchomości i brak wycofania tego majątku do sfery osobistej, nie związanej z działalnością gospodarczą,
- fakt, że skarżąca od dłuższego czasu występuje na rynku obrotu nieruchomościami,
- dokonanie podziału nabytej nieruchomości na znaczną liczbę, mniejszych działek budowlanych – 147 (teren obejmujący przedmiotową nieruchomość został objęty zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i część tej nieruchomości została zapisana w tym planie symbolem RM "zabudowa zagrodowa nowa" – 127 nowowodrębionych działek),
- uzbrojenie terenu,
- podjęcie czynności związanych z wystawieniem działek na sprzedaż.

Wszystkie te działania oceniane razem, w ich całokształcie, a nie wyłącznie osobno, czyli przez pryzmat poszczególnych elementów na nie się składających - jak postrzegala to skarżąca, należało uznać jako charakterystyczne dla handlowca, nie zaś osoby jedynie wykonującej prawo własności. Decydujące znaczenie miały zatem ocenione łącznie działania skarżącej podjęte w dążeniu do sprzedaży uprzednio nabytej nieruchomości, zmiana jej przeznaczenia, skala sprzedaży i osiągniętych z tego tytułu zysków. Podkreślić przy tym

należało, że podmiot wykonujący działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem VAT może do tej działalności wykorzystywać majątek prywatny, który wcześniej został nabyty w celach innych niż gospodarcze. Zatem wbrew twierdzeniom skarżącej nie miała większego znaczenia okoliczność, czy w chwili zakupu nieruchomości działała ona wyłącznie w zamiarze jej rolniczego wykorzystania.

W efekcie skoro skarżąca była stroną opisanych powyżej dostaw towaru, w okolicznościach ustalonych w sprawie, to niewątpliwie wypełniła przesłanki, w świetle których należało ją uznać za podatnika podatku VAT. Tym samym za chybiony należało również uznać zarzut naruszenia art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u.

10. Niezasadny okazał się także zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Zarzut ten jako samodzielna podstawa kasacyjna może być skutecznie postawiony w dwóch przypadkach: (a) gdy uzasadnienie wyroku nie zawiera wszystkich elementów, wymienionych w tym przepisie i (b) gdy w ramach przedstawienia stanu sprawy, wojewódzki sąd administracyjny nie wskaże, jaki i dlaczego stan faktyczny przyjął za podstawę orzekania (por. uchwała NSA z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09, wyrok NSA z 20 sierpnia 2009 r., II FSK 568/08). Naruszenie to musi być przy tym na tyle istotne, aby mogło mieć wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.). Za jego pomocą nie można jednak skutecznie zwalczać prawidłowości przyjętego przez sąd stanu faktycznego czy też stanowiska sądu co do wykładni bądź zastosowania prawa materialnego. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpoznawanej sprawie, z tak postawionym i uzasadnionym zarzutem naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. jak w skardze kasacyjnej nie można się zgodzić. Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku wskazał, jakie elementy stanu faktycznego ustalonego przez organy podatkowe przyjął jako podstawę orzekania i dlaczego. Zaskarżone orzeczenie zawiera nadto wszystkie ustawowo określone elementy.

11. Dodać należy, że identyczne zarzuty zgłosiła skarżąca w skardze kasacyjnej dotyczącej wyroku oddalającego skargę na interpretację w zakresie obowiązku rejestracji jako podatnika VAT i obowiązku zapłacenia podatku VAT od sprzedaży działek budowlanych i przeznaczonych pod budowę w identycznym stanie faktycznym, która została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2013 r. I FSK 28/13.

12. Przechodząc natomiast do ostatniego zarzutu zgłoszonego w skardze kasacyjnej, a dotyczącego jedynie niniejszej sprawy, a sprowadzającego się do zarzutu naruszenia prawa materialnego, tj. art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. w związku z treścią załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (Dz. U. nr 164, poz. 1587) oraz w związku z § 68 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. nr 38, poz. 454), polegające zdaniem skarżącej na błędnej wykładni, a w konsekwencji bezpodstawnym przyjęciu przez sąd pierwszej instancji, że skarżąca nie mogła skorzystać ze zwolnienia z podatku VAT, uregulowanego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. należy uznać go za chybiony.

Sąd pierwszej instancji trafnie bowiem zauważył, że w świetle zapisów miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego sporne działki znajdują się w jednostce planu dopuszczającej zabudowę zagrodową, a więc zabudowę w skład w której wchodzi zarówno budowa siedliska – domu, jak i zabudowań gospodarczych. Zatem skoro w rozpoznawanej sprawie istnieje, jak wskazano w opisanym we wniosku stanie faktycznym, miejscowy plan

zagospodarowania przestrzennego, który przewiduje, dla jednostki, w której położona jest działka skarżącej, zabudowę zagrodową, to uznać należy, że działka ta, grunt jest przeznaczony pod zabudowę. Zatem nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT uregulowanego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u.

Tym samym wbrew twierdzeniom skarżącej nie sposób uznać, żeby nawet w świetle powołanych rozporządzeń wykonawczych można byłoby przyjąć, że pojęcie tereny zabudowy zagrodowej to tożsame pojęcie z gruntami rolnymi zabudowanymi.

13. Kierując się zatem wspomnianymi wyżej względami, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wniesiona w sprawie skarga kasacyjna pozbawiona jest uzasadnionych podstaw, w związku z czym, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

14. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 i art. 205 § 2 i § 3 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a i ust. 2 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz. 490).