

I SA/Po 379/13 - Wyrok WSA w Poznaniu

Data orzeczenia	2013-10-10	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2013-04-29	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu	
Sędziowie	Dominik Mączyński /przewodniczący sprawozdawca/ Karol Pawlicki Małgorzata Bejgerowska	
Symbol z opisem	6560 6110 Podatek od towarów i usług	
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Interpretacje podatkowe	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Oddalono skargę Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 15 ust. 1-2 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity	
Powołane przepisy	Dz.U.U.E.L 2006 nr 347 poz 1 art. 9 ust. 1, art. 12 ust. 1 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej	

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Dominik Mączyński (spr.) Sędziowie Sędzia WSA Małgorzata Bejgerowska Sędzia WSA Karol Pawlicki Protokolant st. sekr. sąd. Kamila Kozłowska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 października 2013r. sprawy ze skargi T.W. na interpretację indywidualną Ministra Finansów działającego przez organ upoważniony Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...]r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług oddala skargę
Uzasadnienie

Wnioskiem złożonym w dniu [...] listopada 2012 r., uzupełnionym pismem z dnia [...] stycznia 2013 r., T. W. zwrócił się do Ministra Finansów reprezentowanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w P. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania sprzedaży gruntów.

Prezentując zdarzenie przyszło wnioskodawca wskazał, że otrzymał w darowiźnie od swojego ojca następujące działki:

- działka numer [...] położona w T. o wielkości 5 ha,
- działki numer [...] (5 ha) i [...] (5 ha) położone w J.,
- działki numer [...] (0,9 ha), [...] (3 ha), [...] (0,8 ha), [...] (0,9 ha), [...] (0,5 ha), [...] (1,2 ha) położone w S..
- działka numer [...] (10 ha) położona w P.

Autor wniosku oświadczył, że działkę numer [...] w P. wydzierżawia Spółdzielni Rolniczej pod uprawy rolne i nie pobiera z tego tytułu opłaty, część pozostałych działek bezumownie udostępnił sąsiadowi pod uprawy rolne, a część leży odłogiem. Wnioskodawca wskazał także, że działka numer [...] w P. i działki numer [...] i [...] położone w S. objęte są miejscowymi planami pod zabudowę przemysłową (hale magazynowe, działalność gospodarcza itp.). W stosunku do pozostałych działek wnioskodawca otrzymał, zgodnie z treścią złożonych wniosków, decyzje o warunkach zabudowy. Zainteresowany zaznaczył również, że nie jest rolnikiem, nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej i nie jest podatnikiem VAT.

Ponadto wnioskodawca poinformował, iż posiada inne nieruchomości (grunty) – nabyte w drodze kupna lub darowizny od rodziców - za które płaci podatek rolny, a które wchodzą w skład jego gospodarstwa, ok. 35 ha.

Oświadczył także, że dwa lata temu sprzedał jedną działkę o wielkości [...] m², która stanowiła grunt rolny. Jej nabywcą była firma prowadząca działalność gospodarczą. Autor wniosku stwierdził również, że być może dokupi grunt rolny na poszerzenie swojego gospodarstwa rolnego. Ponadto oznajmił, że nie wie ile działek sprzeda i czy będzie sprzedawał kolejne grunty, nie posiada w tym zakresie konkretnych planów. Stwierdził, że sprzedaż jest możliwa, ale nie planowana, może to być 4-5 działek posiadających decyzje o warunkach zabudowy, w okresie 2 do 3 lat, a ponieważ ewentualna sprzedaż stanowić będzie czynność przyszłą wnioskodawca nie wie, czy będzie to jeden nabywca czy kilku. Podkreślił także, że nie poniósł żadnych kosztów w celu przygotowania gruntów do sprzedaży.

W oparciu o tak przedstawiony opis zdarzenia przyszłego wnioskodawca zadał organowi podatkowemu następujące pytanie: czy sprzedając działki inwestorom krajowym lub zagranicznym musi odprowadzić podatek VAT?

W ocenie wnioskodawcy, odpowiedź na powyższe pytanie powinna być negatywna, albowiem działki pochodzą z jego majątku osobistego.

W interpretacji indywidualnej z dnia [...], nr [...], Dyrektor Izby Skarbowej w P. - działając w imieniu Ministra Finansów - uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Argumentując swoje stanowisko organ powołał się m.in. na przepisy art. 2 pkt 6, 15, 16 i 20, art. 15 ust. 1 i 2, art. 43 ust. 1 pkt 9 i art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. d ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej w skrócie: "ustawa o PTU"), a także art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 lit. b Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W motywach interpretacji organ podniósł, że z przepisów ustawy o PTU wynika, że dostawa gruntów, co do zasady, jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Organ zwrócił uwagę, że zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ustawy o PTU, dla uznania określonych zachowań podmiotu za działalność gospodarczą istotne znaczenie ma ich zorganizowany charakter. Zaznaczył, że taka działalność wystąpi również w przypadku wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. W ocenie organu, dostawa towarów (w tym gruntów) będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy działaniom podmiotu dokonującego tej dostawy można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, co w efekcie przesądza o uzyskaniu przez niego statusu podatnika.

Zdaniem organu, z analizy treści wniosku wynika, że zainteresowany nie jest rolnikiem, ani nie prowadzi działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 pkt 15 ustawy o PTU, a także, że dokonuje sprzedaży działek przeznaczonych pod zabudowę, należących do jego gospodarstwa.

Kierując się wskazówkami zawartymi w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 20 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 650/12, oraz w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (w skrócie: "TSUE") z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 i z dnia 15 września 2011 r. w sprawach C-180/10 i C-181/10, interpretator doszedł do przekonania, że sprzedaż przez wnioskodawcę przedmiotowych działek stanowić będzie jego zorganizowaną działalność gospodarczą, która winna podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Organ wskazał bowiem, że z opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż zamiarem wnioskodawcy jest sukcesywna sprzedaż posiadanych przez niego działek, co oznacza, że zakłada on działalność w zakresie sprzedaży gruntów, która charakteryzować się będzie stałością oraz powtarzalnością tych czynności. Dyrektor Izby Skarbowej zwrócił także uwagę, że wnioskodawca nabył już grunty o powierzchni 35 ha, a ponadto przewiduje dokupienie kolejnych gruntów na poszerzenie swojego gospodarstwa, jednakże gruntów tych nie wykorzystuje do wykonywania działalności rolniczej, ani na potrzeby własne. Z powyższego organ wywiódł, że nabywane grunty przeznaczone są jedynie do dalszej odsprzedaży w celu uzyskania zysku. Interpretator podkreślił również, że wnioskodawca podjął działania mające na celu uatrakcyjnienie działek poprzez ich przekwalifikowanie na działki o przeznaczeniu budowlanym.

Zdaniem organu, wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług z tytułu dostaw terenów niezabudowanych, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o PTU, albowiem sprzedawane przez niego działki są przeznaczone pod zabudowę.

W konkluzji Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że sprzedaż przez wnioskodawcę działek inwestorom krajowym lub zagranicznym podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, albowiem wnioskodawca w związku z ich dostawą wypełni przesłanki zawarte w art. 15 ust. 1 ustawy o PTU i wystąpi w roli podatnika podatku od towarów i usług. Tym samym, z tytułu dokonanych dostaw przedmiotowych działek wnioskodawca zobowiązany będzie do naliczenia i odprowadzenia podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Nie zgadzając się ze stanowiskiem wyrażonym w interpretacji, skarżący wezwał organ do usunięcia naruszenia prawa, który w odpowiedzi na to wezwanie stwierdził brak podstaw do zmiany wydanego rozstrzygnięcia.

W skardze złożonej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu T. W. wniósł o uchylenie powyższej interpretacji w całości.

W uzasadnieniu skargi skarżący wyraził przekonanie, że nie będzie miał obowiązku płacić podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży wskazanych we wniosku gruntów gdyż grunty te pochodzą z jego osobistego majątku i dostał je w darowiźnie od ojca. Podkreślił przy tym, że nie sprzedaje płodów rolnych, nie jest rolnikiem ryczałtowym ani nie płaci podatku VAT. Ponadto skarżący stwierdził, że skoro otrzymał przedmiotowe grunty od ojca w darowiźnie, to nie może się zgodzić z przedstawioną w zaskarżonej interpretacji insynuacją i konkluzją, że skupuje grunt w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Zaznaczył, że opisane we wniosku

grunty są wykorzystywane rolniczo i płaci za nie podatek rolny. Końcowo autor skargi podniósł, że jako osoba prywatna ma prawo do dysponowania swoim własnym osobistym majątkiem otrzymanym w darowiźnie.

W odpowiedzi na skargę, Dyrektor Izby Skarbowej w P. podtrzymał argumentację zawartą w zaskarżonym akcie i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zważył, co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

W rozstrzygnięciu sprawy niewątpliwie pomocne są tezy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: "ETS") z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów (C-180/10), oraz Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10), stwierdzające, że:

1) 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 [...] 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.

2) 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.

3) 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.

4) Okoliczność, iż osoba ta jest "rolnikiem ryczałtowym" w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia.

Jak stwierdził w tym wyroku Trybunał, art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (odpowiednik art. 4 ust. 3 VI dyrektywy) pozwalał państwom członkowskim uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy, w szczególności pojedynczej dostawy terenu budowlanego. Na wątpliwości co do prawidłowości implementacji tego unormowania w ramach ustawy o podatku od towarów i usług, wskazywał już NSA w wyroku składu siedmiu sędziów z 29

października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07, który wprawdzie uznał, że realizacja opcji określonej w art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy nastąpiła w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: ustawa o PTU), lecz uczyniono to w sposób wysoce niedoskonały i budzący wątpliwości interpretacyjne.

Obecnie wywodzenie z normy art. 15 ust. 2 ustawy o PTU, że Polska skorzystała z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 4 ust. 3 VI dyrektywy) – nie jest możliwe w świetle orzecznictwa ETS i samego sformułowania art. 15 ust. 2 ustawy o PTU. Jak bowiem wynika z orzeczenia Trybunału z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, korzystając z opcji przewidzianej w dyrektywie VAT państwo członkowskie musi to uczynić w przepisie ustawowym, mającym bezwzględna moc wiążącą, który będzie odpowiadał wymogom szczegółowości, precyzji i jasności koniecznym dla zagwarantowania pewności sytuacji prawnych i kontroli sądów krajowych. Oznacza to, że państwo członkowskie musi sformułować wyraźnie unormowanie, aby mogło powoływać się na przewidziane w art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 4 ust. 3 VI dyrektywy) prawo, według którego za podatnika można uznać każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy, w szczególności pojedynczej dostawy terenu budowlanego.

W ustawie o PTU brak jest jednak takiego jednoznacznego i precyzyjnego unormowania, z którego wynikałoby, że Polska skorzystała z uprawnienia określonego w art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 4 ust. 3 VI dyrektywy), na podstawie którego za podatnika należy uznać każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o PTU, w szczególności dokonującego pojedynczej dostawy terenu budowlanego.

Trzeba przy tym dodać, że z art. 12 ust. 1 pkt b) dyrektywy 2006/112/WE wiąże się ściśle jej art. 12 ust. 3 stanowiący, że "do celów ust. 1 lit. b) "teren budowlany" oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie". I w tym zakresie w ustawie o PTU brak jest stosownego jednoznacznego i precyzyjnego zdefiniowania, jakie grunty nieuzbrojone lub uzbrojone, uznawany są za teren budowlany przez krajowego ustawodawcę.

Jak już stwierdzono w wyroku siedmiu sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r. (sygn. akt I FPS 8/10), z wyroku ETS w sprawie C-468/93 pomiędzy Gemeente Emmen a Belastingdienst Grote Oudememingen (Holandia) wynika, że do ustawodawstwa krajowego każdego państwa należy ustalenie definicji terenu budowlanego, a polski ustawodawca nie zdefiniował tego pojęcia w ustawie o podatku od towarów i usług. Oznacza to, że do polskiego systemu prawa podatkowego nie implementowano art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE.

Oczywiście, jak stwierdzono w wyroku ETS z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10, transpozycja dyrektywy do prawa krajowego nie wymaga koniecznie literalnego powtórzenia jej przepisów w wyraźnej i specjalnie do tego przeznaczonej normie prawa, a wystarczy ogólny kontekst prawny, jeżeli skutecznie zapewnia on zastosowanie dyrektywy w pełni, w sposób jasny i precyzyjny. Jednak jedynie z brzmienia art. 15 ust. 2 ustawy o PTU w jego części stanowiącej, że "działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców [...], również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy [...]" nie można – w sposób jasny i

precyzyjny – wywieść, że na jego podstawie za podatnika należy uznać każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o PTU, w szczególności dokonującego pojedynczej dostawy terenu budowlanego, pojęcia którego nota bene niezdefiniowano w ustawie.

Jak bowiem trafnie stwierdzono w wyroku NSA z dnia 7 października 2011 r. (sygn. akt. I FSK 1289/10), nie ma jakichkolwiek podstaw, aby z powyższej treści art. 15 ust. 2 ustawy o PTU wywodzić, że norma ta obejmuje także transakcje okazjonalne, o których stanowi art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, opodatkowane niezależnie od ustalenia takiej okoliczności jak zamiar wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy.

Tym samym podzielić należy stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt I FSK 1536/10), że brak w ustawie o PTU unormowań, które w sposób jasny i precyzyjny wskazywałyby na fakt transpozycji do tej ustawy możliwości (opcji) określonej w art. 12 ust. 1 i ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 4 ust. 3 VI dyrektywy), co do uznania za podatnika każdego kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, w zakresie pojedynczej dostawy terenu budowlanego – nie pozwala na stwierdzenie, że Polska skorzystała z tej opcji.

W tej sytuacji należy ustalić, czy w świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego skarżący w celu dokonania spornej sprzedaży gruntów podejmie aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o PTU, co skutkuje koniecznością uznania go za podmiot prowadzący "działalność gospodarczą" w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od towarów i usług, czy też sprzedaż ta nastąpi w ramach zarządu jego majątkiem prywatnym.

Jak bowiem stwierdził ETS w przywołanym wyroku z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10, w wypadku stwierdzenia, że Rzeczpospolita Polska nie skorzystała z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, należy zbadać, czy transakcje będące przedmiotem sporu w postępowaniach głównych podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, czyli będącego jego odpowiednikiem w Polsce – art. 15 ust. 2 ustawy o PTU, w których to przepisach pojęcie podatnika definiuje się w związku z pojęciem działalności gospodarczej. Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane w tych normach obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, w tym wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Zwykle nabycie lub sprzedaż rzeczy nie stanowi wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT (a tym samym art. 15 ust. 2 ustawy o PTU), jako że jedynym przychodem z takich transakcji może być ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy. O tym, że dokonujący sprzedaży gruntu budowlanego działał w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, a nie w ramach zarządu majątkiem prywatnym wykonując prawo własności decyduje stopień jego aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, który wskazuje, że angażuje on środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

W tym zakresie w pełni aktualne są tezy zawarte w wyroku NSA z 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07 oraz następujących po tym wyroku orzeczeniach NSA (np. wyrok z dnia 27 października 2009 r., sygn. akt I FSK 1043/08) wskazujące na kryteria, jakim należy

kierować się przy określaniu, że w takich przypadkach mamy do czynienia z działalnością gospodarczą, a nie z zarządaniem majątkiem prywatnym.

Uwzględnić zatem w tym przedmiocie należy, że:

- stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług wymaga oceny każdorazowo odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy. W powyższym zakresie nie jest natomiast możliwe przyjęcie z góry konkretnych założeń, modelowego rozwiązania, mającego zastosowanie w każdym przypadku.

- wykonanie danej czynności (w przypadku sprzedaży działki budowlanej lub przeznaczonej pod zabudowę) jednorazowo jednakże w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy nie przesądza automatycznie, że z tego tylko powodu dany podmiot staje się podatnikiem VAT. Konieczne jest bowiem ustalenie, że w odniesieniu do tej czynności występował on w charakterze podatnika, tj. jako osoba angażująca środki podobne do wykorzystywanych przez handlowca, a nie osoba wykonująca prawo własności w stosunku do tego gruntu,

- przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając działki budowlane działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czyli stałą (powtarzalność czynności i zamiar wykazany obiektywnymi dowodami ich kontynuacji), a w konsekwencji zorganizowaną,; przesłanka "stałości" działalności gospodarczej wynika z porównania art. 9 i art. 12. dyrektywy 2006/112/WE, gdyż skoro art. 12 wprowadza, jako zasadę szczególną, możliwość uznania za podatnika także podmiotów wykonujących działalność gospodarczą w sposób sporadyczny (okazjonalny), to zasadą ogólną jest, by działalność gospodarcza musiała być wykonywana w sposób niesporadyczny (stały).

- nie jest działalnością handlową sprzedaż majątku osobistego (prywatnego), który nie został nabyty w celach odsprzedaży (w celach handlowych), lecz spożytkowania w celach prywatnych,

- liczba i zakres transakcji sprzedaży gruntów nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem opodatkowania, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą.

- podobnie okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego.

- fakt podjęcia, np. takich czynności jak uzbrojenie terenu, wydzielenie dróg wewnętrznych oraz działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, stanowią o takiej aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, które mogą wskazywać, że czynności sprzedającego przybierają formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną,

- na taki rodzaj działalności wskazywać mogą także takie działania jak uzyskanie przed

sprzedażą decyzji o warunkach zagospodarowania terenu (zabudowy), czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, zwłaszcza w sytuacji gdy sprzedawca jest już podatnikiem w zakresie usług budowlanych, developerskich czy innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze.

Odnosząc powyższe uwagi do opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanu faktycznego należy stwierdzić, że sprzedaż opisanych działek mieści się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o PTU.

We wniosku skarżący wskazał, że otrzymał w darowiznie od swojego ojca następujące działki:

- działka numer [...] położona w T. o wielkości [...] ha,
- działki numer [...] (5 ha) i [...] (5 ha) położone w J.,
- działki numer [...] (0,9 ha), [...] (3 ha), [...] (0,8 ha), [...] (0,9 ha), [...] (0,5 ha), [...] (1,2 ha) położone w S.
- działka numer [...] (10 ha) położona w P.

Autor wniosku oświadczył, że działkę numer [...] w P. wdzierżawia Spółdzielni Rolniczej pod uprawy rolne i nie pobiera z tego tytułu opłaty, część pozostałych działek bezumownie udostępnił sąsiadowi pod uprawy rolne, a część leży odłogiem. Wnioskodawca wskazał także, że działka numer [...] w P. i działki numer [...] i [...] położone w S. objęte są miejscowymi planami pod zabudowę przemysłową (hale magazynowe, działalność gospodarcza itp.). W stosunku do pozostałych działek wnioskodawca otrzymał, zgodnie z treścią złożonych wniosków, decyzje o warunkach zabudowy. Zainteresowany zaznaczył również, że nie jest rolnikiem, nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej i nie jest podatnikiem VAT.

Ponadto wnioskodawca poinformował, iż posiada inne nieruchomości (grunty) – nabyte w drodze kupna lub darowizny od rodziców - za które płaci podatek rolny, a które wchodzą w skład jego gospodarstwa, ok. 35 ha.

Oświadczył także, że dwa lata temu sprzedał jedną działkę o wielkości [...] m2, która stanowiła grunt rolny. Jej nabywcą była firma prowadząca działalność gospodarczą. Autor wniosku stwierdził również, że być może dokupi grunt rolny na poszerzenie swojego gospodarstwa rolnego. Ponadto oznajmił, że nie wie ile działek sprzeda i czy będzie sprzedawał kolejne grunty, nie posiada w tym zakresie konkretnych planów. Stwierdził, że sprzedaż jest możliwa, ale nie planowana, może to być 4-5 działek posiadających decyzje o warunkach zabudowy, w okresie 2 do 3 lat, a ponieważ ewentualna sprzedaż stanowić będzie czynność przyszłą wnioskodawca nie wie, czy będzie to jeden nabywca czy kilku. Podkreślił także, że nie poniósł żadnych kosztów w celu przygotowania gruntów do sprzedaży.

Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, że skarżący, zamierzając dokonać sprzedaży działek, wykroczy poza ramy zarządu majątkiem prywatnym i zaangażuje środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców. Jak bowiem wyjaśnił ETS w wyroku z 15 września 2011 r. o tym, że dokonujący sprzedaży gruntu budowlanego działał w charakterze podatnika prowadzącego

działalność gospodarczą, a nie w ramach zarządu majątkiem prywatnym wykonując prawo własności decyduje stopień jego aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, który wskazuje, że angażuje on środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

O tym, że skarżący angażuje środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w ramach prowadzenia działalności gospodarczej – w ocenie Sądu – przesądza fakt, że z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wynika, że skarżący podejmuje aktywne działania na rynku nieruchomości w zakresie obrotu nieruchomościami. Poza działkami otrzymanymi w darowiźnie od ojca (działka numer [...] położona w T. o wielkości [...] ha, działki numer [...] (5 ha) i [...] (5 ha) położone w J., działki numer [...] (0,9 ha), [...] (3 ha), [...] (0,8 ha), [...] (0,9 ha), [...] (0,5 ha), [...] (1,2 ha) położone w S., działka numer [...] (10 ha) położona w P.) skarżący posiada także inne nieruchomości, które nabył m.in. w drodze kupna, które wchodzi w skład jego gospodarstwa rolnego o powierzchni ok. 35 ha. Przy czym podkreślenia wymaga, że choć z jednej strony skarżący deklaruje, że grunty te wchodzi w skład jego gospodarstwa rolnego, to z drugiej strony oświadcza, że nie jest on rolnikiem, a z wniosku wynika, że grunty położone są w różnych miejscowościach, co pozwala na przyjęcie założenia, że nie tworzą one funkcjonalnie powiązanych nieruchomości, na których może być prowadzone gospodarstwo rolne. Na przeznaczenie otrzymanych w drodze darowizny oraz nabytych gruntów może wskazywać również fakt, że skarżący podejmował aktywne działania związane z określeniem ich statusu prawnego. Z wniosku wynika, że poza działkami położonymi w P. (numer [...]) i S. (numer [...] i [...]), które są objęte miejscowymi planami zagospodarowania i przeznaczone pod zabudowę przemysłową (hale magazynowe, działalność gospodarcza itp.), w stosunku do pozostałych działek zostały wydane decyzje o warunkach zabudowy, na podstawie wniosków składanych przez skarżącego. Ponadto, z wniosku wynika, że sprzedaż będąca przedmiotem wniosku nie jest jednostkowa, lecz stanowi element większej całości. Z wniosku wynika, że skarżący dwa lata temu sprzedał jedną działkę i stwierdził, że dalsza sprzedaż jest możliwa, ale nie planowana, może to być 4-5 działek posiadających decyzje o warunkach zabudowy, w okresie 2 do 3 lat, a ponieważ ewentualna sprzedaż stanowić będzie czynność przyszłą wnioskodawca nie wie, czy będzie to jeden nabywca czy kilku. Uwagę zwraca fakt, że wprawdzie skarżący oświadcza, że sprzedaż jest "możliwa, ale nie planowana", to jednak wskazuje na dalsze szczegóły, sugerując zarówno liczbę działek mających być przedmiotem sprzedaży (4-5), jak i termin ich sprzedaży (2 do 3 lat). W ocenie Sądu pozwala to na sformułowanie wniosku, że przedstawienie tego rodzaju szczegółów potencjalnych transakcji stanowi już nie tylko dopuszczenie przez skarżącego możliwości dokonania transakcji, ale stanowi element planu, choćby nawet plan ten nie był jeszcze w szczegółach opracowany.

Biorąc pod uwagę wskazane powyżej okoliczności, w ocenie Sądu, z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że zostały spełnione przesłanki uzasadniające uznanie skarżącego za podatnika podatku od towarów i usług. Podkreślić należy, że z wniosku wynika, że skarżący podejmuje aktywne działania w celu zwiększenia posiadanych nieruchomości, dokonując ich zakupu, nie jest rolnikiem i nie prowadzi działalności rolnej, a otrzymane i nabywane grunty, z uwagi na ich położenie na terenie kilku miejscowości, nie stanowią funkcjonalnej całości. Ponadto skarżący podejmuje aktywne działania w celu ustalenia statusu prawnego nieruchomości, występując z wnioskami o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, a także sprzedaż nieruchomości, przynajmniej potencjalnie, jest działalnością o charakterze ciągłym rozłożonym w czasie na kilka lat, gdyż pierwsza sprzedaż nastąpiła dwa lata przed złożeniem wniosku, a skarżący nie wyklucza sprzedaży kolejnych

kilku działek na przestrzeni 2-3 lat.

Konkludując, należy więc stwierdzić, że Minister Finansów, wydając zaskarżoną interpretację, dokonał prawidłowej wykładni art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o PTU uznając, że w świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego skarżący jest podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży nieruchomości. Raz jeszcze należy bowiem podkreślić, że opisane we wniosku okoliczności faktyczne pozwalają stwierdzić, że skarżący, dokonując planowanej sprzedaży nieruchomości w okolicznościach opisanych we wniosku, będzie działał jako podatnik podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. – Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) orzeczono, jak w sentencji wyroku