

III SA/Wa 296/08 - Wyrok WSA w Warszawie

Data orzeczenia 2008-05-06 *orzeczenie prawomocne*

Data wpływu 2008-02-11

Sąd Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
Grażyna Nasierowska /przewodniczący/
Sędziowie Jolanta Sokołowska
Małgorzata Długosz-Szyjko /sprawozdawca/

Symbol z opisem 6119 Inne o symbolu podstawowym 611

Hasła tematyczne Podatek od towarów i usług
Interpretacje podatkowe

Skarżony organ Minister Finansów

Treść wyniku Oddalono skargę

Powołane przepisy [Dz.U.U.E.L 1977 nr 145 poz 1](#) art. 2 ust. 1; art. 4 ust. 2; art. 4 ust. 3
Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. Nr 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku
[Dz.U. 2004 nr 54 poz 535](#) art. 5 ust. 1 pkt 1; art. 2 ust. 6; art. 15 ust. 1 art. 15 ust. 2; art. 43 ust. 1 pkt 9
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Grażyna Nasierowska, Sędziowie Sędzia WSA Małgorzata Długosz-Szyjko (spr.), Sędzia WSA Jolanta Sokołowska, Protokolant Urszula Hoduń, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 maja 2008 r. sprawy ze skargi A.P. na interpretację Ministra Finansów z dnia [...] listopada 2007 r. nr [...] w przedmiocie pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od towarów i usług oddala skargę

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 11 października 2007r. A.P. (Skarżąca w niniejszej sprawie) zwróciła się do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Skarżąca - posiadająca obywatelstwo polskie - od ponad 6 lat mieszka w USA. Jest właścicielem ponad 5 ha gruntu położonego w Polsce, który został nabyty w celu ulokowania kapitału. Grunt ten w chwili obecnej nie jest objęty miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, jest natomiast przeznaczony w studium zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę mieszkaniową. Skarżąca rozważa podział gruntu na kilkanaście mniejszych działek (każda o powierzchni ponad 3000 m²) i sprzedaż tak powstałych działek (niezabudowanych). Skarżąca nie prowadzi działalności gospodarczej na terytorium USA, jak również w Polsce.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Skarżąca zwróciła się z pytaniem: czy w przypadku sprzedaży przez osobę fizyczną niezabudowanych działek o powierzchni ponad 3000 m² każda, wydzielonych z gruntu zakupionego w celu ulokowania kapitału, przeznaczonych w studium zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę mieszkaniową należy naliczyć i odprowadzić podatek od towarów i usług?

Zdaniem Skarżącej w przypadku sprzedaży wydzielonych działek, o których mowa wyżej nie będzie ona zobowiązana do naliczenia i odprowadzenia podatku VAT. Swoje stanowisko Skarżąca wywodzi z treści art. 15 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., w skrócie "ustawa o VAT") oraz art. 9 i 12 VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych -wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) - dalej powoływanej jako "VI Dyrektywa", które stanowią, iż podatnikiem VAT jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje czynności związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powyższe stanowisko znalazło także potwierdzenie w Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2007r., sygn. I FSK 603/06), z którego wynika, iż podstawową zasadą podatku VAT jest jego neutralność. Oznacza to, że podmiot musi mieć zagwarantowaną możliwość odzyskania podatku naliczonego, co w przypadku Skarżącej, jako osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej, nie jest możliwe.

Na poparcie swojego stanowiska Skarżąca wskazała również wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 października 2006r., sygn. akt I SA/Wr 830/06) oraz z dnia 16 maja 2007r., sygn. akt I SA/Wr 153/07, w których Sąd uznał, że fakt wykonywania przez podmiot czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT nie jest wystarczającą przesłanką do ich opodatkowania. Podmiot musi działać w charakterze podatnika, a zatem podmiotu samodzielnie wykonującego działalność gospodarczą. Czynności podlegające opodatkowaniu wykonywane przez podmiot, który nie występuje w charakterze podatnika, pozostają poza zakresem opodatkowania.

Skarżąca zwróciła również uwagę na treść art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, zgodnie z którym zwalnia z opodatkowania dostawę terenów niezabudowanych, innych niż tereny budowlane lub przeznaczone pod zabudowę. Studium zagospodarowania przestrzennego nie jest prawem miejscowym, a zatem wydzielonych w trybie rolnym działek nie można uznać za działki budowlane, tym samym ich sprzedaż może korzystać z ww. zwolnienia.

Minister Finansów w dniu [...] listopada 2007r. wydał indywidualną interpretację, w której uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe. W uzasadnieniu, po przytoczeniu art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 2 pkt 6, art. 7 ust. 1, art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, podkreślił, że definicja działalności gospodarczej, zawarta w ustawie ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem "podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Organ podatkowy udzielający interpretacji wskazał również, że podatnikiem staje się również ten, kto wykonał czynność, podlegającą opodatkowaniu, jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Chociaż ustawa nie definiuje pojęcia "częstotliwości", przez zamiar wykonywania danej czynności w sposób częstotliwy należy rozumieć chęć, wolę powtarzalnego, a nie jednorazowego wykonywania określonych czynności, składających się na istotę prowadzenia działalności. O kwestii częstotliwości nie decyduje czasookres wykonywania czynności, ani ilość dokonanych transakcji. Decydującym kryterium, zdaniem Ministra Finansów, jest powtarzalność czynności. Dlatego też, w każdym

przypadku należy indywidualnie rozstrzygnąć, czy intencją określonej czynności, z którą łączą się skutki podatkowo-prawne było dokonywanie tej czynności wielokrotnie.

W ocenie organu podatkowego z przedstawionych przez Skarżącą okoliczności wynika, iż zamierza ona podzielić zakupiony w celu ulokowania kapitału grunt na kilkanaście działek, a następnie sprzedać tak powstałe działki. Zatem dokonywanie przedmiotowych dostaw w sposób ciągły i w celach zarobkowych spełnia definicję działalności gospodarczej, a przedmiot tych dostaw - grunt, jest towarem w pojęciu ustawy. Okoliczności sprawy wskazują ponadto, iż podział gruntu na kilkanaście działek w celu ich sprzedaży świadczy o zamiarze częstotliwego, powtarzalnego wykonywania czynności.

Minister Finansów zauważył ponadto, że z przedstawionych we wniosku okoliczności wynika również, iż przedmiotowy grunt jest przeznaczony w studium zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę mieszkaniową. Studium zagospodarowania przestrzennego jest dokumentem poprzedzającym wykonanie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Nie jest ono prawem, jest jednak zobowiązaniem władzy lokalnej do działań zgodnie z wyznaczonymi kierunkami. Jako uchwała rady gminy stanowi podstawę do opracowywania miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego. Tak więc dostawa chociażby jednej działki przeznaczonej pod zabudowę, w okolicznościach wskazujących na zamiar dokonywania jej w sposób częstotliwy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wg stawki 22% na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, gdyż zwolniona jest jedynie dostawa terenów niezabudowanych innych niż budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę, stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy.

Odnosząc się z kolei do wskazanych we wniosku wyroków, stwierdził, że zapadły one w indywidualnej sprawie i nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa.

Skarżąca w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa zarzuciła organowi

- błędną interpretację art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, naruszającą unijne dyrektywy w sprawie podatku VAT,
- naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT oraz
- nieuwzględnienie aktualnego orzecznictwa sądowego.

Minister Finansów w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia [...] grudnia 2007r. nie stwierdził podstaw do zmiany interpretacji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Skarżąca wniosła o uchylenie wydanej w sprawie interpretacji z powodu jej niezgodności z prawem oraz o zasądzenie kosztów postępowania sądowego.

Podtrzymała zarzuty zawarte w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, tj.

- błędną interpretację art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, naruszającą unijne dyrektywy w sprawie podatku VAT;
- naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT;

- nie uwzględnienie aktualnego orzecznictwa.

Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych Skarżąca podniosła, że ustawodawca w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT rozumie przez działalność gospodarczą jedynie działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność wykonujących wolne zawody. Wyłącznie w kontekście tak zdefiniowanej działalności gospodarczej należy rozumieć za nią również przypadki, gdy czynność podlegająca opodatkowaniu jest wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania częstotliwie. W ocenie Skarżącej za działalność gospodarczą nie można uznać czynności, wykonanych choćby częstotliwie, jeżeli czynności tych nie dokonuje podmiot w ramach swojej działalności w charakterze producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, wykonującego wolny zawód, czy rolnika. A zatem, zamiar dokonywania w sposób częstotliwy danej czynności jest istotny o tyle jedynie, o ile dana czynność może zostać uznana za wykonywaną w ramach działalności handlowej, produkcyjnej, usługowej, wydobywczej, rolniczej, względnie w ramach wolnych zawodów. Jeżeli dana czynność została natomiast wykonana poza zakresem jednej z powyższych działalności, wówczas pozostaje ona zupełnie bez znaczenia z punktu widzenia omawianej regulacji zarówno wtedy, gdy została wykonana jednorazowo, jak i wielokrotnie (częstotliwie).

Zdaniem Skarżącej taka sytuacja występuje w przypadku sprzedaży przez daną osobę majątku prywatnego. Majątek ten nabyty był bowiem nie w celu prowadzenia działalności handlowej, usługowej, produkcyjnej, ale w celu wykorzystania na własne potrzeby. Majątek ten nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT dlatego, że jego sprzedaż nie mieści się w ramach działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT Skarżąca, powołując się na treść art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej powoływanej jako "Ordynacja podatkowa") podniosła, że zgodnie z art. 9 ust. 5 ustawy z dnia 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717 ze zm.) studium zagospodarowania przestrzennego nie jest aktem prawa miejscowego. Ponadto, zgodnie z art. 4 ww. ustawy, przeznaczenie terenu ustala się na dwa sposoby: tj. na podstawie uchwalonego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, w wypadku braku miejscowego zagospodarowania przestrzennego lub utraty przez ten plan mocy obowiązującej. Dla przedmiotowych działek nie istnieje w chwili obecnej miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ani też nie wydano warunków zabudowy. W związku z tym, iż w ustawie o VAT nie wyjaśniono pojęcia "przeznaczone pod zabudowę", zdaniem Skarżącej, logicznym jest odwołanie się w celu jego ustalenia do zapisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Ustawa ta z kolei nie wskazuje, iż grunt objęty studium zagospodarowania przestrzennego można uznać za przeznaczony pod zabudowę.

Skarżąca podkreśliła ponadto, że w ewidencji gruntów działka będąca przedmiotem podziału na działki o powierzchni większej niż 3.000 m² widnieje jako granty orne. Reasumując uznała, że przedmiotowe działki są gruntami niezabudowanymi innymi niż tereny budowlane lub przeznaczone pod zabudowę, a zatem powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Odnosząc się zaś do zarzutu nie uwzględnienia aktualnego orzecznictwa Skarżąca podniosła, że

podatnik kierując się racjonalnością organów publicznych, może przypuszczać, iż skoro istnieje pewna linia orzecznicza, to w podobnej sprawie, organ przyjąłby analogiczną argumentację. Ponadto, zgodnie z art. 8 Kodeksu postępowania administracyjnego organy administracji publicznej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów państwa oraz świadomości i kulturę prawną obywateli. Zdaniem Skarżącej wydana w przedmiotowej sprawie interpretacja, jako naruszająca przepisy prawa, stoi w sprzeczności z zasadą pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów podtrzymał dotychczasową argumentację i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył co następuje:

Skarga jest niezasadna.

Obrót nieruchomościami gruntowymi co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług albowiem z mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, a grunty według dyspozycji art. 2 ust. 6 tej ustawy są towarem. Czynności te podlegają opodatkowaniu jednakże tylko wtedy, gdy są dokonywane przez podatników. Podatnikami w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o jakiej mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje, jak wynika z definicji zawartej w ustawie, 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. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolniona od podatku jest dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę.

Według prawa unijnego, z mocy art. 4 ust. 2 VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (od 1 stycznia 2007r. art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej) działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych. Zgodnie z art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy (art. 12 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE) państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2, (art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE) w szczególności (...) dostawę działek budowlanych. Przez działkę budowlaną rozumie się każdą działkę nieuzbrojoną lub uzbrojoną, uznaną za budowlaną przez państwa członkowskie. Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega, na podstawie art. 2 ust. 1 VI Dyrektywy (art. 2 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE), dostawa towarów lub usług świadczona na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki

występuje.

Prawo unijne wskazuje zatem, że podatnikiem podatku od towarów i usług może być każda osoba, która okazjonalnie dokonuje czynności opodatkowanych, przy czym czynności te winny być związane z działalnością zdefiniowaną jako działalność gospodarcza, tj. wszelką działalnością producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem i działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie majątku rzeczowego i wartości niematerialnych w celu uzyskiwania z tego tytułu dochodu (art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy).

Zagadnienie opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek dokonywanej przez osoby formalnie nieprowadzące działalności gospodarczej w tym zakresie było przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W efekcie Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący w dniu 20 marca 2007r. skargę kasacyjną przedstawił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., zwanej dalej p.p.s.a.) do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące kwestie prawne:

czy definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT stanowi prawidłową implementację art. 4 ust. 2 i 3 VI Dyrektywy?

czy za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT należy uznać okazjonalną sprzedaż przez osobę fizyczną określonej ilości działek budowlanych wydzielonych z jej majątku osobistego, w związku z nabyciem których, jako nabywanych do majątku osobistego, nie dokonywała ona odliczenia podatku naliczonego?

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując przedstawione zagadnienie prawne, zamiast podjęcia uchwały, przejął sprawę do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów. W wyroku z dnia 29 października 2007r. sygn. akt I FPS 3/07. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że sprzedaż przez osoby fizyczne działek, nawet dokonana kilkakrotnie, nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług dopóki nie jest czynnością wykonaną w ramach działalności gospodarczej. Jednocześnie Sąd podkreślił konieczność badania okoliczności każdej konkretnej sprawy. To one bowiem - jak wynika z uzasadnienia wyroku - decydują o tym, czy określony podmiot w odniesieniu do danej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług. Opierając się na analizie definicji działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że podatnikiem podatku od towarów i usług staje się ten, kto dokonuje określonej czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, tj. w zakresie działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód. W przypadku sprzedaży działek podatnikiem tego podatku będzie więc - zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego - podmiot, który dokonując sprzedaży, choćby jednorazowo, działa niezależnie jako handlowiec; przy czym w przypadku handlu związek ten winien zaistnieć już w momencie zakupu sprzedawanej następnie rzeczy. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS), w świetle którego handlem jest dokonywanie w sposób zorganizowany zakupów towarów w celu ich odsprzedaży i wywiódł stąd, że zamiar częstotliwego wykonywania czynności ujawniony być musi już w momencie nabycia towaru, a nie w momencie jego sprzedaży. Brak takiego zamiaru wyklucza możliwość uznania danego podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług. Zdaniem Naczelnego Sądu

Administracyjnego działanie poza zakresem działalności gospodarczej występuje w sytuacji, gdy przedmiotem sprzedaży jest majątek osobisty danej osoby, ponieważ został on nabyty na własne potrzeby danej osoby, a nie z przeznaczeniem do działalności handlowej.

Skład orzekający w niniejszej sprawie dzieląc powyższe poglądy, uwzględnił wskazane przez Naczelnego Sąd Administracyjny kryteria ustalania, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Zważywszy na przedstawione przez Skarżącą informacje, że zakup przedmiotowych nieruchomości dokonany został w celu lokaty kapitału, a więc z zamiarem ich późniejszej sprzedaży, Sąd uznał, że w takim przypadku czynności sprzedaży działek, nawet dokonane jednorazowo, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, albowiem już w momencie zakupu przeznaczonych do sprzedaży działek Skarżąca działała jak handlowiec.

W opinii Sądu nie zasługują również na uznanie zarzuty dotyczące naruszenia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT poprzez nieuwzględnienie zwolnienia od podatku. Zgodnie z przywołanym przepisem zwolniona od podatku jest dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Skarżąca podnosi, iż przedmiotowych gruntów nie można uznać ani za tereny budowlane, ani przeznaczone pod zabudowę, gdyż formalnie mają one status gruntów rolnych i nie są objęte planem zagospodarowania przestrzennego. Zdaniem Strony okoliczność, że Studium zagospodarowania przestrzennego przewiduje ich przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową nie może stanowić, o takim zakwalifikowaniu przeznaczenia działek, ponieważ Studium nie ma charakteru normatywnego. Zdaniem organu podatkowego dla potrzeb uznania gruntu za teren przeznaczony pod zabudowę znaczenie ma nie tylko miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ale w jego braku także studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy.

Rozstrzygając spór co do rozumienia określenia "tereny przeznaczone pod zabudowę" i sposobu ustalania przeznaczenia gruntu, zaznaczyć należy, że ustawa o VAT ani nie definiuje tego pojęcia, ani nie odsyła do postanowień ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Skoro ustawodawca podatkowy nie zdefiniował do celów podatku pojęcia "tereny przeznaczone pod zabudowę" ani też nie odsyła do innego aktu prawnego, w którym taka definicja ewentualnie się znajduje, zgodnie z założeniami współczesnej pragmatycznej wykładni prawa wyjaśnienia tego terminu należy najpierw szukać w powszechnym języku polskim, a więc języku, którym posługują się przede wszystkim adresaci norm prawnych. To w ustawie podatkowej, zwłaszcza zaś w tych jej przepisach, które kształtują podatkowopravny stan faktyczny, należy szukać granic opodatkowania, a więc obszarów, poza które nie powinna wychodzić wykładnia prawa podatkowego. Jeżeli wykładnia systemowa i funkcjonalna prowadzą do odmiennych wyników niż wykładnia językowa, to należy dać pierwszeństwo wynikowi wykładni językowej. Albowiem zarówno w orzecznictwie sądowym jak piśmiennictwie niejednokrotnie podkreślano, że przy ustalaniu treści przepisów wprowadzających zwolnienia i ulgi podatkowe, a więc ustanawiających istotne odstępstwa od zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, zasadniczo nie należy się posługiwać wykładnią funkcjonalną czy też systemową, lecz wykładnią językową. Przepisy dotyczące ulg podatkowych należy interpretować w sposób ścisły i z wykorzystaniem reguł wykładni językowej (gramatycznej), które w takim wypadku mają pierwszeństwo. (por. uchwała składu pięciu sędziów NSA z 18 września 1995 r. sygn. akt VI SA 5/95 - ONSA 1995, z. 4, poz. 151; uchwała NSA z 4 czerwca 2001r. sygn. FPK 6/01 -Pr. Gosp. 2001/7-8/57, a także wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 1993 r. sygn. akt SA/Wr 1759/92, POP 1995, nr 2, poz. 44; wyrok SN z dnia 9 września 1993 r. sygn. akt III ARN 39/93, OSP

1994, nr 11, poz. 121 czy wyrok NSA z dnia 8 czerwca 1994 r. sygn. akt SA/Po 592/94, POP 1998, nr 5, poz. 189).

Odnosnie do reguł interpretacji przepisów prawnych powszechnie zalecanych przez teorię prawa (por. np. J. Wróblewski: Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego, Warszawa 1969; M. Zieliński: Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego, Poznań 1972; Z. Ziemiński: Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980; S. Wronkowska, M. Zieliński: Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993; M. Zieliński: Wyznaczniki reguł wykładni prawa, "Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1998, nr 3-4, s. 1-20) oraz przez naukę prawa podatkowego (por. np. S. Rozmaryn: Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939; R. Mastalski: Interpretacja prawa podatkowego, Wrocław 1989; A. Gomulowicz w pracy zbiorowej A. Gomulowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998) należy wymienić następujące ogólne zasady postępowania przez interpretatora podatkowego tekstu prawnego:

- należy najpierw ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy;

- w razie braku definicji legalnej należy podjąć działania mające na celu ustalenie, czy budzący wątpliwości zwrot ma swoje znaczenie powszechnie ustalone w języku prawniczym (języku literatury prawniczej i języku orzecznictwa sądowego) danej gałęzi prawa;

- w następnej kolejności należy odwołać się do języka powszechnego, czyli skorzystać najlepiej z kilku słowników polskiego języka ogólnego.

- dopiero po wyczerpaniu reguł językowych może nastąpić stosowanie pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych (np. wykładni systemowej i celowościowej prawa podatkowego), nakazujących wybrać - spośród dopuszczalnych na gruncie reguł znaczeniowych danego języka etnicznego znaczeń tekstu prawnego - takie znaczenie zespołu przepisów, przy którym odtworzone na jego podstawie normy miałyby najsilniejsze znaczenie aksjologiczne w przyjmowanym systemie wartości. (uchwała z 29 listopada 1999r. sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59)

Według Słownika Języka Polskiego pod redakcją Prof. M.Szymczaka; PWN -Warszawa 1979 - "przeznaczony" tzn. określony z góry celowi, któremu ma służyć.

Jakkolwiek zgodzić się należy ze Skarżącą, że kwestię zasad kształtowania polityki przestrzennej przez jednostki samorządu terytorialnego i organy administracji rządowej oraz zakres i sposoby postępowania w sprawach przeznaczania terenów na określone cele oraz ustalania zasad ich zagospodarowania i zabudowy określa ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. To Sąd nie podziela podglądu Skarżącej, że co do stwierdzenia przeznaczenia gruntów pod zabudowę, dla celów zastosowania zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT stosować się będzie wprost wszystkie obwarowania przewidziane w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, tj. że stanowić o tym może jedynie miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego (art. 4 ust. 1 w/w ustawy), albo w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (art. 4 ust. 1 w/w ustawy). Ustawa o VAT nie odsyła bowiem do tej ustawy, nie wprowadza także jako kryterium zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 9 sposobu aktualnego

wykorzystywania terenu, czy też aktualnej kwalifikacji terenu, lecz kryterium przeznaczenia terenu. Podkreślić przy tym należy, że decyzja, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie dotyczy przeznaczenia terenu, lecz jedynie określenia sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu. Materia jej regulacji jest zatem węższa niż planu zagospodarowania przestrzennego, który obejmuje: 1) ustalenie przeznaczenia terenu, 2) rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz 3) określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu.

Biorąc pod uwagę, że studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy sporządzane jest w celu określenia polityki przestrzennej gminy i że ustalenia studium są wiążące dla organów gminy przy sporządzaniu planów miejscowych zagospodarowania przestrzennego, to uznać należy, że w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego ocenę spełnienia określonej w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT przesłanki wyłączającej zwolnienie, dokonać można z uwzględnieniem informacji wynikających z tego dokumentu.

Jeżeli zatem Skarżąca nabyła grunty rolne w celu ich dalszej odsprzedaży po podziale na działki, a grunty te przeznaczone są pod zabudowę, to sprzedaż takich nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wydana przez Ministra Finansów interpretacja nie narusza prawa.

W tym stanie rzeczy skarga podlegała oddaleniu na podstawie art. 151 p.p.s.a.