

- **Okoliczności świadczące o profesjonalnym zbywaniu nieruchomości przez osobę fizyczną – dr Tomasz Tratkiewicz, Ministerstwo Finansów**

Wyrok NSA z 8 lutego 2024 r., I FSK 383/20

Okoliczności sprawy przedstawione we wniosku o interpretację wskazują, że skarżący na przestrzeni lat podejmował szereg zaplanowanych i przemyślanych czynności, a sposób jego działania nie budzi wątpliwości co do ich zarobkowego charakteru. Planowanie dokonania sprzedaży działek o powierzchni przekraczającej 8 ha mających charakter przemysłowy wpisuje się w określony schemat działania. Systematyczność, ciągłość i powtarzalność działań, ten sam przedmiot działań, zarobkowy charakter, działanie we własnym imieniu i na własny rachunek słusznie utwierdziły Sąd pierwszej instancji w przekonaniu, że działania te mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1.1. Wyrokiem z 18 października 2019 r. sygn. akt I SA/Lu 277/19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę A. A. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 marca 2019 r., nr 0115-KDIT1-3.4012.868.2018.4.APR w przedmiocie zastosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od towarów i usług. (...)

1.2. W uzasadnieniu powyższego wyroku Sąd pierwszej instancji wskazał, że skarżący zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. We wniosku o wydanie interpretacji podano, że skarżący nabył wraz z małżonką do majątku objętego ustawową wspólnością majątkową nieruchomości rolne o łącznej powierzchni 8,5615 ha, jako lokatę kapitału w nieruchomości rolne i odprowadzono od tych nieruchomości podatek rolny. W 2015 r. decyzją Wójta Gminy L. udzielono zgody na realizację przedsięwzięcia dotyczącego otwarcia kopalni piasków na nieruchomości obejmującej między innymi nieruchomość skarżącego. W 2014 r., w następstwie złożonego przez skarżącego wniosku, dokonano zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego gminy i nieruchomość Wnioskodawcy została oznaczona w planie przestrzennym symbolem "PG-17 tereny powierzchniowej eksploatacji, przeznaczenie podstawowe: kopalnia kruszywa naturalnego". Skarżący przedstawiając stan faktyczny wskazał, że w 2018 r. zgłosił się do niego przedsiębiorca z ofertą kupna nieruchomości, które chce nabyć z przeznaczeniem na budowę kopalni piasku w przyszłości. Skarżący wskazał, że wraz z żoną w latach 2000 - 2014 dokonali zakupu 38 działek rolnych i budowlanych i 1 udział we współwłasności w celu powiększenia gospodarstwa rolnego. Wnioskodawca podkreślił, że sprzedaż działek, których dotyczy wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej będzie czynnością jednorazową, a nie ciągłą i zorganizowaną, bowiem potencjalny kupiec sam zgłosił się z propozycją odkupu w celu powiększenia jego gospodarstwa rolnego.

1.3. Wobec przedstawionego powyżej stanu faktycznego, skarżący zadał pytanie, czy sprzedaż nieruchomości, objętych wnioskiem, będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług. W jego ocenie sprzedaż nie będzie podlegać opodatkowaniu, ponieważ ani działalność skarżącego ani jego żony nie miała związku z przedmiotowymi nieruchomościami. Nieruchomości zostaną sprzedane jako grunty rolne zatem nie stanowią terenów budowlanych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm., dalej: "ustawa o podatku od towarów i usług"), zatem ich sprzedaż podlega zwolnieniu.

Dyrektor Krajowej Interpretacji Skarbowej oceniając działania skarżącego pod kątem zamiaru, celu i okoliczności nie zgodził się z jego stanowiskiem. Nabycie działek, mających być następnie sprzedane, nastąpiło, jak sam wskazał Wnioskodawca, w celu lokaty kapitału. Zakup został dokonany w celu osiągnięcia korzyści majątkowych. Organ uznał, że szereg działań, które podejmował skarżący wykraczają poza zarząd majątkiem prywatnym i należy je uznać za działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami.

1.4. Sąd pierwszej instancji, po przeanalizowaniu przedstawionego stanu faktycznego sprawy, zgodził się ze stanowiskiem organu, że sprzedaż opisanych we wniosku nieruchomości nie może zostać uznana za sprzedaż majątku osobistego, a dokonane czynności nie mieszczą się w granicach zwykłego zarządu własnym majątkiem. Zdaniem Sądu aktywność skarżącego wykracza poza aktywność zwykłej aktywności prywatnej, ponieważ powodem zakupu i sprzedaży nieruchomości nie było zaspokojenie własnych potrzeb, lecz dalsza ich odsprzedaż i chęć zysku. Nieruchomości te stanowiły zatem towary handlowe, gdyż nabyte zostały z założeniem zbycia z określonym zyskiem. Zatem, zdaniem Sądu, czynności dokonywane przez skarżącego wykazywały cechy właściwe dla prowadzenia działalności gospodarczej - miały charakter zarobkowy, zorganizowany, prowadzony w sposób ciągły. (...)

3.3. Rozpatrując niniejszą sprawę w granicach zarzutów sformułowanych w treści skargi kasacyjnej należy stwierdzić, że podstawowym zagadnieniem spornym było rozstrzygnięcie, czy sprzedaż niezabudowanych działek gruntu wydzielonych z gruntów stanowiących gospodarstwo rolne, na którym skarżący wraz z małżonką prowadzili działalność rolniczą, jest przejawem zarządu majątkiem prywatnym, czy też będzie dokonana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez błędne jego zastosowanie, należy uznać podniesiony przez skarżącego zarzut za bezzasadny.

W myśl powołanego powyżej przepisu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Oceniając czy daną osobę fizyczną, dokonującą sprzedaży gruntu uznać za podatnika podatku od towarów i usług, jak trafnie zauważył Sąd pierwszej instancji, należy wziąć pod uwagę kryteria wskazane w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt C - 180/10. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą być same z siebie uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej, nie ma też decydującego charakteru sama liczba i zakres transakcji sprzedaży. Podobnie okoliczność, że 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.

Inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany 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/WE z 28 listopada 2006 r. (dalej: "Dyrektywa 112"). Taka aktywność świadczy o prowadzeniu działalności gospodarczej w tym zakresie. Działania takie nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym w takiej sytuacji dostawy terenu budowlanego nie można uznać za czynność związaną ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

3.4. Na tle przywołanego powyżej wyroku TSUE w orzecznictwie krajowym ukształtował się jednolity pogląd, że do uznania, czy dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, konieczne jest każdorazowo zbadanie, czy dana dostawa towarów lub usług, została wykonana w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w tym konkretnym zakresie. Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając grunty działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czego przejawem jest taka aktywność tej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną (np. nabycie terenu przeznaczzonego pod zabudowę, jego uzbrojenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, uzyskanie decyzji o warunkach zagospodarowania terenu, czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, prowadzenie działalności

gospodarczej w zakresie usług developerskich lub innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze).

3.5. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy, skarżący wraz z żoną nabyli na przestrzeni lat 38 działek i udział we współwłasności jednej z nich. Nieruchomości, będące przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zostały nabyte w tym samym roku, w którym właściciel sąsiadujących działek uzyskał dokumentację geologiczną (obejmującą również nieruchomości skarżącego) złoża piasków "A" w kat. C1, która została następnie przyjęta jako udokumentowane złożo piasków przez Marszałka Województwa (...). Jak słusznie wskazał Sąd pierwszej instancji, nie budzi zatem wątpliwości, mając dokładną wiedzę o istnieniu powyższej dokumentacji, skarżący nabył nieruchomości z wyłącznym zamiarem ich sprzedaży z zyskiem wynikającym z naturalnych, znanych skarżącemu, cech tego obszaru. Jak sam skarżący oznajmił we wniosku, na przedmiotowych nieruchomościach nie prowadzono nigdy działalności rolniczej, natomiast w kolejnych latach sam był inicjatorem dokonania zmian w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego gminy i nieruchomości, która została wprowadzona w 2014 r. Zatem trafnie Sąd pierwszej instancji wywiódł, że wszystkie podejmowane czynności sprowadzały się w efekcie do sprzedaży tych nieruchomości w przyszłości. Zgodzić się należy ze stanowiskiem Sądu, że bez znaczenia dla oceny prawnopodatkowej pozostaje, fakt, że przyszły kontrahent sam zgłosił się z ofertą kupna i tylko ta oferta jest teraz rozważana przez Wnioskodawcę.

Reasumując, okoliczności sprawy przedstawione we wniosku o interpretację wskazują, że skarżący na przestrzeni lat podejmował szereg zaplanowanych i przemyślanych czynności, a sposób jego działania nie budzi wątpliwości co do ich zarobkowego charakteru. Planowanie dokonania sprzedaży działek o powierzchni przekraczającej 8 ha mających charakter przemysłowy wpisuje się w określony schemat działania. Systematyczność, ciągłość i powtarzalność działań, ten sam przedmiot działań, zarobkowy charakter, działanie we własnym imieniu i na własny rachunek słusznie utwierdziły Sąd pierwszej instancji w przekonaniu, że działania te mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. A zatem skarżący, realizując opisaną jako zdarzenie przyszłe sprzedaż, będzie działał jako podatnik podatku od towarów i usług, traktował bowiem zbywane nieruchomości jak towar handlowy. (...)

Naczelnny Sąd Administracyjny podziela zdanie Sądu pierwszej instancji, że zaskarżona interpretacja czyni zadość wymogom wynikającym z przepisów prawa.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt C-180/10 – kryteria oceny, czy dana osoba fizyczna, dokonująca sprzedaży gruntu, uznać za podatnika podatku od towarów i usług

Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 29 października 2007 r. I FPS 3/07 - sprzedaż gruntu z majątku prywatnego a VAT - kryteria, jakimi należy kierować się przy określaniu, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą, a nie z zarządem majątkiem prywatnym

Wyroki zgodne (sprzedaży nieruchomości nie mieści się w zakresie zarządu majątkiem prywatnym, lecz z uwagi na jej zorganizowany charakter - spełnia w pełni warunki do uznania jej za realizowaną przez podatnika w ramach działalności gospodarczej)

Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2024 r., I FSK 1463/20

Wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., I FSK 1859/13

Wyroki sprzeczne (podjęte przez podatnika działania należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym)

wyrok NSA z 18 stycznia 2023 r., I FSK 789/19

wyrok NSA z dnia 11 października 2024 r., I FSK 228/21

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006, str. 1)

Art. 9 ust. 1

1. "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Art. 15 ust. 1 i 2

1. 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. (...)

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

Art. 43 ust. 1 pkt 9

1. Zwalnia się od podatku:

9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Główne problemy

1. Pojęcie "podatnika" oraz "osoby prowadzącej działalność gospodarczą" dla potrzeb podatku VAT.
2. Przesłanki opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży nieruchomości.
3. Działalność gospodarcza, a zarząd majątkiem prywatnym w kontekście sprzedaży nieruchomości.