



Identyfikator sprawy	:	C-213/24
Numer pisma	:	1
Numer rejestru	:	1286556
Data złożenia	:	19/03/2024
Data wpisu do rejestru	:	20/03/2024
Rodzaj pisma	:	Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
<hr/>		
Numer referencyjny złożonego przez e-Curia pisma	:	Pismo DC202902
Numer fiszki	:	3
Podmiot składający pismo	:	Caliński Krzysztof (J361202)

POSTANOWIENIE

Dnia 28 grudnia 2023 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący	sędzia WSA Tadeusz Haberka
Sędziowie	sędzia WSA Marta Semiczek (sprawozdawca) asesor WSA Łukasz Cieślak
Protokolant	starszy specjalista Katarzyna Motyl

po rozpoznaniu w Wydziale I rozprawie w dniu 14 i 28 grudnia 2023 r.
w sprawie ze skargi E. T.

na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

z dnia 19 grudnia 2022 r. nr 0201-IOV-13.4103.36.2022

w przedmiocie podatku od towarów i usług za m-ce: IX i XII/2017 r., II, III, VI, VII/2018 r. I, II, VII, X/2019 r., VII i X/2020 r. oraz VII/2021 r.

postanawia:

- I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 – Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego: „1) Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że osoba, dokonująca sprzedaży nieruchomości, niesłużącej poprzednio do działalności gospodarczej, zlecając przygotowanie do sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który następnie, jako pełnomocnik tej osoby, podejmuje szereg zorganizowanych działań w celu podziału i zbycia za wyższą cenę, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą; 2)**

Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że za osobę prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą należy uznać odrębnie każdego ze współdziałających małżonków”;

- II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.**

Uzasadnienie

1. Ramy prawne – stan prawny 2017-21 r.

1.1. W prawie polskim w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym zastosowanie znajdują w niniejszej sprawie następujące przepisy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. do 31 lipca 2021 r.:

1.1.1. - Artykuł 15 ust 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221; dalej "ustawa o VAT") który stanowi, że „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.”

1.1.2. - Artykuł 15 ust 2 ustawy o VAT stanowi: „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.”

1.1.3. - Artykuł 31 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 682 dalej k.r.i o.) stanowi: „Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.”

1.1.4. - Artykuł 35 k.r.i o. stanowi: „W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku.”

1.2. W zakresie uregulowań unijnych zastosowanie znajdują następujące regulacje:

1.2.1. Artykuł 9 ust. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. z 2006 r. Nr L. 347, s. 1 z późn. zm. dalej Dyrektywa 112) stanowi, że ""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."

2. Stan faktyczny sprawy.

2.1. Postępowanie podatkowe.

2.1.1. Zaskarżoną decyzją Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ podatkowy II instancji) utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Zgorzelcu z 28.07.2022 r. nr 0231-SPV.4103.49.2022 w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień 2017 r., grudzień 2017 r., luty 2018 r., marzec 2018 r., czerwiec 2018 r., lipiec 2018 r., styczeń 2019 r., luty 2019 r., lipiec 2019 r., październik 2019 r., lipiec 2020 r., październik 2020 r., lipiec 2021 r.

2.1.2. Organy podatkowe ustaliły, że Strona, wraz z mężem – W. T., w dniu 21 kwietnia 1989 r. na podstawie umowy przekazania gospodarstwa rolnego na następcę, nabyła działki gruntu, będące przedmiotem niniejszego postępowania. W toku postępowania ustalono, że:

- Strona wraz z mężem w badanym okresie sprzedała 19 niezabudowanych działek gruntu położonych we wsi Ł.,
- żadna z transakcji nie została opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
- wszystkie zbyte nieruchomości zostały objęte planem zagospodarowania przestrzennego, w którym oznaczone były jako tereny zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej, przy czym działka nr [...] została dodatkowo oznaczona, jako tereny rolne i tereny ekosystemów roślinno-wodnych,
- wydanie przedmiotowych nieruchomości w posiadanie kupujących nastąpiło przed podpisaniem aktu notarialnego, nabywcy w całości zapłacili należności z tytułu sprzedaży, działki o numerach [...]–[...], [...]–[...] oraz [...] zostały sprzedane wraz z udziałami we własności działki nr [...] (droga dojazdowa) i udziałem we własności działek nr: [...], [...], [...] i [...] (drogi wewnętrzne),
- na nieruchomości stanowiącej działkę gruntu nr [...] Strona wraz z mężem ustanowili służebność gruntową nieodpłatną na czas nieokreślony na rzecz każdorazowego właściciela nieruchomości gruntowej, stanowiącej działkę gruntu nr [...], polegającą na prawie przechodu i przejazdu przez działkę gruntu nr [...] w pasie gruntu o szerokości 6 m przyległym do granicy działki gruntu nr [...] (k. 14- 17),

- Gmina Z. ustanowiła odpłatną służebność gruntową w celu przechodu i przejazdu przez teren drogi gminnej wewnętrznej działka nr [...] dla każdego właściciela działek nr [...] i [...] (na wniosek Strony i jej męża),
- działki nr [...],[...],[...] zostały sprzedane wraz z udziałami we własności działek nr [...], [...], [...], [...] i [...] (drogi wewnętrzne), nr [...] (wewnętrzna droga dojazdowa),
- Strona wraz z mężem kupiła od A. Z. udział do 1/44 części we własności nieruchomości, stanowiącej działki nr [...], [...], [...] i [...],
- powyższe działki oznaczone są w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego jako tereny dróg wewnętrznych.

Ponadto ustalono, iż Strona wraz z mężem (zleceniodawcy) 11.01.2011 r. zawarła umowę zlecenia z firmą B. A. Z. (zleceniobiorca) w przedmiocie współdziałania w zagospodarowaniu i sprzedaży terenu położonego w ł. gm. Z. przeznaczonego pod budownictwo mieszkaniowe i mieszkaniowo-usługowe (k. 106-107). Zakresem umowy zostały objęte działki gruntu nr [...], [...], [...], [...], [...], [...] oraz [...] (kw. [...]). Realizację sprzedaży wyznaczono do końca 2017 r. W celu realizacji zamierzenia zleceniodawca zlecił firmie zleceniobiorcy:

- wykonanie projektu podziału wymienionej wyżej nieruchomości gruntowej na działki mniejsze oraz przeprowadzenie niezbędnych w tym zakresie działań prowadzących do formalnych wpisów do rejestru gruntów i księgi wieczystej;
- uzbrojenie nieruchomości w media, uporządkowanie terenu, wycinkę drzew i krzewów (wraz z usunięciem korzeni), kolidujących z wcześniej wymienionymi pracami;
- uzyskanie stosownych zezwoleń i decyzji organów oraz instytucji na wykonanie robót wymienionych powyżej;
- przeprowadzenie odpowiedniej reklamy wśród potencjalnych nabywców działek;
- przygotowanie niezbędnych dokumentów, dotyczących nieruchomości, do zawarcia przez zleceniodawcę umów notarialnych z osobami zainteresowanymi nabyciem omawianych działek.

Z § 4 umowy wynika, iż koszty związane z wykonaniem zlecenia poniesie zleceniobiorca. Ponadto dla zleceniobiorcy miało zostać ustanowione notarialne pełnomocnictwo do występowania przed instytucjami i organami administracji w zakresie dotyczącym przedmiotu umowy.

Zgodnie z § 5 umowy wynagrodzenie zleceniobiorcy zostało ustalone, jako kwota stanowiąca nadwyżkę cen sprzedaży ustalonych w umowie - w całości lub w

określonych proporcjach według zasad ustalonych dla poszczególnych działek i miało być płatne na podstawie faktury VAT wystawionej przez zleceniobiorcę na kwotę brutto.

Aneksem nr 1 do przedmiotowej umowy zawartym 25.05.2015 r. został przedłużony termin sprzedaży działek do końca 2021 r. (k. 105).

W wykonaniu umowy Zleceniobiorcy zostało udzielone pełnomocnictwo do podejmowania wszelkich niezbędnych działań. Jako pełnomocnik podatników zleceniobiorca występował o zmianę przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, przygotował projekt podziału działek, z wydzieleniem dróg wewnętrznych, uzyskał zatwierdzenie podziału. Występował też do dostawców mediów o określenie warunków przyłączenia dla poszczególnych działek oraz - na własny koszt i działając w imieniu własnym- wybudował sieć wodnokanalizacyjną. Przygotowane, uzbrojone działki wystawiał na sprzedaż na portalach lokalnych, tj. Z., Z.(1), wskazując do kontaktu swój numer telefonu. Ustalał cenę sprzedaży danej działki przeważnie sam na zasadach określonych w umowie z 11.01.2011 r. z uwzględnieniem własnego zarobku (w umowie określone były kwoty sprzedaży brutto m2 działek, za które państwo T. chcieli sprzedać działki objęte umową, a jego zarobkiem były kwoty stanowiące nadwyżkę nad te kwoty).

W ocenie organów podatkowych, dokonywana przez Stronę sprzedaż nieruchomości stanowi działalność gospodarczą, a nie zarządzanie majątkiem osobistym i z tej przyczyny podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, czego Strona nie uczyniła. Z uwagi na powyższe, organ pierwszej instancji określił Stronie zobowiązanie w podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży działek w wielkości przypadającego na Stronę udziału. Analogiczna decyzja zapadła w stosunku do męża skarżącej.

Za okoliczności które świadczą o profesjonalnym, ciągłym (nieincydentalnym), zaplanowanym i zorganizowanym charakterze sprzedaży przedmiotowych nieruchomości właściwym prowadzeniu działalności gospodarczej, organy uznały:

- zawarcie umowy zlecenia z przedsiębiorcą budowlanym, na mocy której zleceniobiorca zobowiązał się do realizacji szeregu działań, mających na celu uatrakcyjnienie przedmiotowych działek i przygotowanie ich do sprzedaży za co miał otrzymać określone w umowie wynagrodzenie (umowa z 11.01.2011, k. 106-107),
- wypłatę A. Z. wynagrodzenia z tytułu realizacji zleconych w ramach powyższej umowy czynności, na podstawie wystawionych przez niego na W. T. faktur VAT (k. 99-104),

- udzielenie mu upoważnienia 11.01.2011 r. do przeprowadzania powyższych działań oraz reprezentowania przed instytucjami i organami w sprawach, dotyczących przedmiotowych działek (k. 108),
- udzielenie pełnomocnictwa 9.06.2018 r. do występowania przed P. z siedzibą w Z., Gminą Z. oraz Starostą Powiatowym w Z., jak również innymi podmiotami i urzędami w sprawie budowy sieci wodociągowej i kanalizacyjnej w związku z planowaną inwestycją na działce nr [...] w Ł. (k. 216),
- udzielenie pełnomocnictwa 26.02.2019 r. S. Ł. do załatwienia wszelkich formalności związanych z wykonaniem i zatwierdzeniem projektu przyłącza wodociągowego i przyłącza kanalizacji sanitarnej do nieruchomości w Ł. - działka nr [...] (k. 237).

Organy podkreśliły, że sprzedaż dokonywana była co najmniej od 2017 r. do 2021 r. (cykliczność i powtarzalność czynności), a Strona wdrożyła szereg działań, zmierzających do maksymalizacji zysku ze sprzedaży nieruchomości. O wzroście wartości przedmiotowych działek świadczą m.in. decyzje wydane przez Wójta Gminy Z. w przedmiocie ustalenia jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości (k. 358-408). Od momentu nabycia działek (w drodze darowizny) do ich sprzedaży działki uległy przekształceniu z gruntów rolnych na działki budowlane (zmiany w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego), o co wnioskował A. Z. w imieniu Strony i jej męża. Zakupiono także dodatkową działkę gruntu w celu utworzenia dróg wewnętrznych i dojazdowych do wydzielonych działek (k. 89-91). Na wniosek Strony i jej męża Gmina Z. ustanowiła odpłatną służebność gruntową w celu przechodu i przejazdu przez teren drogi gminnej wewnętrznej działka nr [...] dla każdego właściciela działek nr [...] i [...], na nieruchomości stanowiącej działkę gruntu nr [...] ustanowiono służebność gruntową nieodpłatną na czas nieokreślony na rzecz każdego właściciela nieruchomości gruntowej, stanowiącej działkę gruntu nr [...] (k. 14-17). Dokonano podziału działek oraz wyznaczono drogi dojazdowe, co wymagało wiedzy z zakresu budownictwa właściwej profesjonalnemu obrotowi. Działki przeznaczone pod budownictwo mieszkaniowe sprzedawano wraz z udziałami we własności działek, stanowiących drogi wewnętrzne i dojazdowe. Działki zaopatrzone w przyłącza wodne i kanalizacyjne, (na koszt i ryzyko A. Z.), występowało o określenie warunków przyłączenia do sieci gazowej i elektrycznej. Prowadzono działania marketingowe - adekwatne do wielkości i atrakcyjności gruntu, które są charakterystyczne działalności komercyjnej (informacje o sprzedaży działek były zamieszczane na portalach internetowych Z., Z.(1)).

2.2. Postępowanie przed sądem krajowym:

2.2.1. W skardze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skarżąca zarzuciła:

1) dopuszczenie się błędu wykładni art. 15 ust. 1 ustawy VAT przez przyjęcie, że odwołujący się będzie mógł zostać potraktowany jako przedsiębiorca, kiedy konkluzja taka nie wynika z ogółu przedstawionych okoliczności sprawy, szczególnie przy uwzględnieniu, że w tym zakresie odwołująca się nie prowadziła i nie prowadzi działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT;

2) naruszenie art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, przez brak wykazania, że odwołujący się w ramach sprzedaży podjął aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez profesjonalnych handlowców, w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, czyniące z niego podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ww. ustawy,

3) Naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, przez:

- nieuprawnione stwierdzenie, że w niniejszej sprawie wystąpiły okoliczności, które łącznie wskazują, że sprzedaż przez odwołujących się nowo powstałych działek należy uznać za działalność gospodarczą, o której stanowi art. 15 ust. 2 ustawy o VAT i która będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT,

- błędne uznanie, że wnioskodawca w ramach sprzedaży podjął aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez profesjonalnych handlowców w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, czyniące z niego podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ww. ustawy,

- naruszenie art. 15 ust. 1 i 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez jego błędną wykładnię oraz bezpodstawne uznanie, iż odwołujący się w związku ze sprzedażą nowo powstałych działek będzie działał w ramach działalności gospodarczej, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

4) naruszenie art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy w zw. z art. art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT przez błędne przyjęcie, że zwłaszcza w przypadku działalności gospodarczej w zakresie handlu, zamiar częstotliwego wykonywania czynności musi być ujawniony już w momencie nabycia towaru, a nie w momencie jego sprzedaży. Nie można bowiem pominąć tego, że przez pojęcie "handel" należy rozumieć dokonywanie

w sposób zorganizowany zakupów towarów w celu ich odsprzedaży. Z taką sytuacją nie mamy tutaj miejsca, bowiem organ prawidłowo ustalił że podatnicy, na podstawie umowy przekazania gospodarstwa rolnego na następcę, nabyli działki gruntu, będące między innymi przedmiotem niniejszego postępowania (akt notarialny Repertorium A [...], k. 97-98), dlatego nie mieli zamiaru odsprzedaży (handlu) działek w momencie nabycia towaru. Innymi słowy, jeśli dana czynność została wykonana poza zakresem działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to w świetle art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy z tytułu wykonania takiej czynności dany podmiot nie może być uznany za podatnika podatku od towarów i usług, i to bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie. Taka właśnie sytuacja występuje w przypadku sprzedaży przez daną osobę jej majątku prywatnego. Majątek taki bowiem nabywany był na własne potrzeby danej osoby, a nie z przeznaczeniem na działalność handlową, a zatem jego sprzedaż zarówno w całości, jak i w częściach, jednemu lub wielu nabywcom, z zyskiem lub bez, nie może być uznana za działalność handlową ze skutkiem w postaci uznania tej osoby za podatnika podatku od towarów i usług;

- naruszenie przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT - skutkującą uznaniem Skarżącej za podatnika wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą, w sposób zorganizowany i ciągły, podczas gdy Skarżącej nie sposób uznawać za podatnika, albowiem działania podatnika wiążą się ze zwykłym wykonywaniem prawa własności, były racjonalne i uzasadnione, a przy tym Skarżąca nigdy nie prowadziła i nie miała zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej (mieszkając od 30 lat w N.) oraz nie miała zamiaru profesjonalnego wykorzystywania posiadanych nieruchomości na potrzeby takiej działalności, a uzyskane środki miały i mają w pełni zaspokoić jej prywatne potrzeby. Ponadto, nabywała ich własność nie celem dalszej odsprzedaży, a w wyniku przejęcie gospodarstwa rolnego.

- naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 15 ust. 1 i 2, art. 29 ust. 1, art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a), art. 109 ust. ustawy o VAT oraz art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112 przez błędną ich wykładnię i niewłaściwe zastosowanie;

- naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 4 ust. 1, 2 i 3 lit. b w związku z art. 2 ust. 1 VI Dyrektywy, przez niedokonanie ich łącznej oceny, co miało wpływ na błędne przyznanie statusu podatnika osobom fizycznym nieprowadzącym

działalności gospodarczej, z tytułu dokonania przez nich czynności zbycia nieruchomości.

2.2.2. W odpowiedzi na skargę DIAS wniósł o jej oddalenie, podtrzymując w całości dotychczasowe stanowisko

3. Powody wystąpienia Sądu krajowego z pytaniem prejudycjalnym

3.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: Sąd) jest sądem krajowym sprawującym wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, który działa na podstawie art. 175 ust. 1 oraz art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) oraz ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.). Procedura sądowa uregulowana jest zaś w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.). Orzeczenia Sądu podlegają zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego – w rozumieniu art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47; dalej: TFUE).

3.2. Wobec przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej, na podstawie Traktatu Akcesyjnego, prawo unijne stało się od tej daty częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, mając przy tym, w przypadku kolizji z prawodawstwem krajowym, pierwszeństwo ze względu na treść art. 91 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia, stanowiącego część Traktatu Akcesyjnego. Ponadto zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego ma również oparcie w ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. np. wyrok TSUE z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 van Gend en Loos, ECR 1963, s. 1; wyrok TSUE z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, ECR 1978, s. 629; wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-224/97 Ciola, ECR 1999, s. I-2517).

3.2.1. W sprawie zawisłej przed sądem, Skarżąca, przy uwzględnieniu przytoczonych na wstępie przepisów prawa wspólnotowego, domaga się dokonania przez ten Sąd oceny, która musi uwzględniać aspekt wspólnotowy, uznania jej za osobę dokonującą zarządu majątkiem prywatnym.

3.2.2. Mając na uwadze treść zarzutów skargi Sąd doszedł do przekonania, że ocena zasadności zarzutów skargi w powyższym zakresie wiąże się z koniecznością

dokonania wykładni przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności zaś Dyrektywy 112.

Ze względu na wątpliwości zaistniałe przy wykładni art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112, uwzględniając przytoczone postanowienia art. 267 TFUE, Sąd uznał, że jest zobowiązany skierować pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

3.3. W przedmiocie pytania pierwszego

3.3.1. Co do istoty, tytułem wstępu należy przypomnieć, że Dyrektywa 112 wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, EU:C:2010:334, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Na mocy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy Dyrektywy 112 „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Po pierwsze, należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 10 Dyrektywy 112 warunek przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie podatkiem VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Tymczasem nie ma to miejsca w postępowaniu przed sądem krajowym, ponieważ omawianych dostaw dokonano w imieniu i na rachunek skarżącej w postępowaniu przed tym sądem.

3.3.2. Po drugie, jeżeli chodzi o pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma ono obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. TSUE w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, EU:C:2006:124, pkt 47, 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

Akapit drugi tego przepisu definiuje pojęcie działalności gospodarczej jako działalność obejmującą 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 majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu.

Strona twierdzi, że dokonuje sprzedaży swojego majątku osobistego. Powstaje zatem wątpliwość, czy posługiwanie się przy tego typu transakcjach pomocą osoby posiadającej odpowiednie kwalifikacje, w celu takiego przygotowania nieruchomości do sprzedaży aby zmaksymalizować osiągniętą cenę, można uznać za jednoznaczne ze zorganizowaniem stałego przedsiębiorstwa? Czy znaczenie ma fakt, że zleceniobiorca działa w ramach swojego przedsiębiorstwa, a jego wynagrodzenie stanowi w istocie wypracowaną przez niego nadwyżkę ceny nad ceną oczekiwaną przez sprzedającą?

3.3.3. Zgodnie z orzecznictwem TSUE, jeśli podatnik sprzedaje majątek, którego część postanowił zarezerwować na potrzeby osobiste, nie występuje on w odniesieniu do sprzedaży tej części jako podatnik w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok TSUE w sprawie C-291/92 Armbrrecht EU:C:1995:304). Nadmienić należy, że w przywołanej sprawie podatnik, który chce zatrzymać część majątku w swojej własności mógł wyłączyć go z systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. W takim przypadku rozróżnienie między częścią przeznaczoną na potrzeby działalności gospodarczej podatnika i częścią używaną do celów prywatnych musi opierać się na proporcji między wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej i do celów prywatnych w trakcie roku nabycia, nie zaś na podstawie kryterium podziału geograficznego. Ponadto podatnik musi w całym okresie posiadania danego majątku wykazywać zamiar wykorzystywania części majątku w ramach prywatnej własności.

W art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112, przewidziano, że za działalność gospodarczą można uznać m.in. wszelką działalność handlowców.

3.3.4. Dyrektywa 112 przewiduje możliwość dla Państw Członkowskich uznania za podatnika także osobę okazjonalnie dokonującą transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności (...) transakcji dostawy terenu budowlanego (art. 12 ust. 1 lit. b).

Polska ustawa nie przewiduje szczególnej regulacji opodatkowania dostawy terenu budowlanego. W art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, wyłączono jedynie ze zwolnienia z opodatkowania dostawę terenu budowlanego oraz przeznaczonego pod zabudowę. Co do zasady oznacza to, że w polskiej ustawie każda czynność dostawy terenu przeznaczonego pod zabudowę podlega opodatkowaniu. Musi być ona jednak

dokonana przez podatnika VAT, czyli w ramach działalności gospodarczej o charakterze handlowym.

3.3.5. Powstaje jednak wątpliwość, czy art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 112, dopuszcza opodatkowanie czynności dostawy gruntu przeznaczonego pod zabudowę, który nie był wcześniej wykorzystywany do działalności gospodarczej.

Opodatkowanie tego rodzaju dostaw wymagałoby uznania czynności podatnika za działalność handlową w obrocie nieruchomościami (terenami budowlanymi). Uwzględnić jednak przy tym należy, że w przypadku działalności gospodarczej w zakresie handlu, zamiar częstotliwego wykonywania czynności ujawniony być musi już w momencie nabycia towaru, a nie w momencie jego sprzedaży. Nie można bowiem pominąć, że pod pojęciem "handel" należy rozumieć dokonywanie w sposób zorganizowany zakupów towarów w celu ich odsprzedaży. Z orzecznictwa TSUE wynika, że sam zamiar prowadzenia działalności gospodarczej, potwierdzony obiektywnymi dowodami przesądza o potrzebie traktowania danego podmiotu jako podatnika VAT nawet wtedy, gdy organ skarbowy wie, że przewidywana działalność gospodarcza, która miała prowadzić do transakcji opodatkowanych, nie zostanie zrealizowana (zob. wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, EU:C:2000:304). Z kolei brak takiego zamiaru wyklucza możliwość uznania danego podmiotu za podatnika VAT. Jednocześnie okoliczność, iż skarżący w postępowaniu krajowym nabył omawiany majątek rzeczowy na własne potrzeby, jak sugeruje to brzmienie pierwszego pytania prejudycjalnego, nie stoi na przeszkodzie temu, by ów majątek został następnie wykorzystany do celów wykonywania „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112. Kwestia, czy osoba prywatna w danym wypadku nabyła majątek na potrzeby swej działalności gospodarczej lub na potrzeby własne, powstaje w momencie, gdy jednostka ta domaga się prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem tego majątku (wyrok z dnia z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 ECLI:EU:C:2012:497, pkt 9).

Skoro skarżąca nie dokonała nabycia gruntów w celu prowadzenia działalności rolniczej, nie można uznać, że miała zamiar prowadzenia działalności handlowej. Grunty te, nabyte jako rolnicze bez VAT, nie były przez skarżącą w żaden sposób wykorzystywane. Jednak otwartym pozostaje pytanie, czy zamiar ujawniony w momencie powtarzania przez nią sprzedaży działek "ze swojego majątku", po zmianie ich przeznaczenia na cele budowlane i wyłączeniu ich z produkcji rolnej, pozwala na zakwalifikowanie tych czynności jako działalności gospodarczej (handlowej) w

rozumieniu przepisu art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112. Czy istotnym w tym wypadku jest fakt, że do zmiany przeznaczenia gruntów doszło z inicjatywy skarżącej, reprezentowanej przez profesjonalnego zleceniobiorcę.

W przypadku uznania takiej sprzedaży za handlową, zachodzi pytanie o ilość transakcji, która decydowałaby o takim charakterze, gdyż określony teren można – w zależności od ceny i popytu – zbyć w całości w ramach jednej transakcji lub zbywać go w ramach kilku lub kilkadziesiątu takich transakcji, w zależności od ilości działek, na który taki teren zostanie podzielony.

3.3.6. Kwestia kwalifikowania sprzedaży nieruchomości jako działalności gospodarczej była przedmiotem szeregu rozstrzygnięć sądów krajowych. Przykładowo, w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. sygn. akt I FSK 237/12 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że przedmiotem profesjonalnego obrotu mogą być również składniki majątku nabyte pierwotnie do celów osobistych i w takich celach wykorzystywane. Ważne, by w momencie sprzedaży gruntów podatnik podjął w istocie aktywne i planowe działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez handlowców (por. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 90/17, publ.: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Analogicznie stanowisko NSA zajął, przyjmując, że intencja towarzysząca pierwotnie nabywaniu majątku nie wyklucza późniejszego odmiennego jego traktowania. Podobnie nie ma znaczenia, czy w momencie nabycia nieruchomości zamiarem właściciela było przeznaczenie jej do sprzedaży z zyskiem, lecz to, iż podatnik podjął działania mające charakter ciągły, zorganizowany, nakierowany na uzyskanie zysku sprzedaży nieruchomości.

3.3.7. Wskazać też należy, że z orzecznictwa Trybunału dotyczącego owego art. 9 wynika, że w celu ustalenia, czy dana osoba prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą, należy zbadać, czy istnieje stosunek podporządkowania przy wykonywaniu tej działalności (wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT - Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo). Aby ocenić istnienie takiego stosunku podporządkowania, należy skontrolować, czy dana osoba wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. W celu stwierdzenia samodzielności rozpatrywanej działalności Trybunał wziął pod uwagę brak jakiegokolwiek stosunku hierarchicznego podporządkowania, jak również okoliczność, że dana osoba działa we

własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, że swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy i że sama otrzymuje świadczenia stanowiące jej dochody. W ocenie Trybunału, ryzyko gospodarcze, wskazane przez Trybunał w jego orzecznictwie, odnosi się zawsze do ryzyka gospodarczego ponoszonego bezpośrednio przez osobę, której działalność gospodarcza podlega ocenie pod kątem jej samodzielnego charakteru. W związku z tym ryzyko gospodarcze ponoszone przez taką spółkę w związku z decyzjami zarządu, którego członkiem jest taka osoba, nie jest istotne. (wyrok TSUE z 21 grudnia 2023 r., C-288/22 - Administration de l'Enregistrement, des Domaines i de la TVA, EU:C:2023:1024) W niniejszej sprawie ryzyko gospodarcze jakie ponosiła skarżąca zostało, zawartą umową zlecenia, zminimalizowane. Pełne ryzyko nieosiągnięcia ceny wyższej niż wskazana w umowie cena minimalna brał na siebie zleceniobiorca.

3.3.8. Biorąc powyższe pod uwagę zasadnym jest pytanie pierwsze: Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że osoba, dokonująca sprzedaży nieruchomości, niesłużącej poprzednio do działalności gospodarczej, zlecając przygotowanie do sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który następnie, jako pełnomocnik tej osoby, podejmuje szereg zorganizowanych działań w celu podziału i zbycia za wyższą cenę, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą ?

3.4. W przedmiocie pytania drugiego:

3.4.1. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie, której konsekwencją będzie uznanie, że działalność, prowadzona za pośrednictwem profesjonalnego pełnomocnika stanowi działalność gospodarczą, powstaje kolejna wątpliwość do rozważenia: kto jest podmiotem prowadzącym taką działalność w sytuacji gdy sprzedaż dotyczy majątku objętego współwłasnością łączną.

3.4.2. Dotychczas krajowe organy podatkowe przyjmowały praktykę, że za podatnika uznawały odrębnie każdego z małżonków, przypisując mu połowę wartości sprzedaży. Praktyka ta akceptowana była przez sądy krajowe. Jednakże sąd w sprawie niniejszej doszedł do wniosku, iż praktyka ta narusza wskazane wyżej przepisy polskiego kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Z przepisów tych wynika bowiem niewątpliwie, że w trakcie trwania małżeństwa wspólność majątkowa małżonków może być zniesiona tylko na mocy zawartej przez nich umowy. Skoro wspólność ta nie może być przymusowo zniesiona przez sąd, to tym bardziej nie może być podważana przez

organy podatkowe. Wobec tego uznać należy, że w odniesieniu do składników majątku wspólnego małżonkowie w obrocie zawsze działają wspólnie.

3.4.3. Jako że art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112 wskazuje, że podatnikiem jest „osoba” rodzi się wątpliwość, czy w odniesieniu do osób fizycznych zawsze opodatkowana jest odrębnie każda z osób, biorących udział w transakcji. Czy też, w świetle uregulowań krajowych, dotyczących małżeńskiego ustroju majątkowego, określenie „osoba” można rozumieć również jako „grupa współdziałających osób fizycznych”. Wskazać należy praktyka krajowa dopuszcza traktowanie jako samodzielnego podatnika, nieposiadającej zdolności prawnej, spółki cywilnej, uznając ją za podatnika VAT, odrębnego od każdego ze współników.

3.4.4. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że „art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która zawarła z inną osobą fizyczną umowę o wspólnym przedsięwzięciu, ustanawiając partnerstwo nieposiadające osobowości prawnej charakteryzujące się tym, że pierwsza z osób jest upoważniona do działania w imieniu wszystkich partnerów handlowych, ale działa sama i we własnym imieniu w stosunkach z osobami trzecimi przy wykonywaniu czynności stanowiących działalność gospodarczą prowadzoną przez to partnerstwo, powinna być uznana za 'podatnika' w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i za osobę wyłącznie obowiązującą do zapłaty VAT zgodnie z art. 193 tej dyrektywy, w zakresie, w jakim działa ona na własny rachunek lub na rzecz osoby trzeciej, jako pośrednik, w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy.” (Wyrok TSUE z 16.09.2020 r., C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija. EU:C:2020:711) A contrario należałoby uznać, jeśli 2 osoby realizują przedsięwzięcie wspólnie i wspólnie działają wobec kontrahentów obie ponoszą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT. Skoro zaś nie można wyodrębnić ich udziałów w przedmiocie sprzedaży, również udział w zobowiązaniu VAT winien być łączny.

3.4.5. Wobec powyższego uzasadnionym jest także pytanie: Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że za osobę prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą należy uznać odrębnie każdego ze współdziałających małżonków?

3.4.6. Rozstrzygnięcie powyższej wątpliwości przedstawianej sprawy będzie miało istotny wpływ między innymi na prawidłowe zastosowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego.

4. Przedstawione wątpliwości, związane z interpretacją wskazanych wyżej przepisów prawa wspólnotowego, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionymi na wstępie pytaniami prejudycjalnymi.

4.1. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE orzekł jak w pkt 1) sentencji niniejszego postanowienia.

4.2. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie sądowe, na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.

