

Sygn. akt I FSK 923/19

**POSTANOWIENIE**

**Dnia 18 stycznia 2023 r.**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

|                           |                                        |
|---------------------------|----------------------------------------|
| Przewodniczący Sędzia NSA | <b>Arkadiusz Cudak</b>                 |
| Sędzia NSA                | <b>Roman Wiatrowski (sprawozdawca)</b> |
| Sędzia NSA                | <b>Danuta Oleś</b>                     |

po rozpoznaniu w dniu **18 stycznia 2023 r.**

na posiedzeniu niejawnym w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

z dnia **15 października 2018 r.** sygn. akt III SA/Wa 23/18

w sprawie ze skargi **J. S.**

na interpretację indywidualną **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**

z dnia **31 października 2017 r.** nr 0114-KDIP1-2.4012.513.2017.1.RD

w przedmiocie **podatku od towarów i usług**

**postanawia:**

1. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:  
"Czy przepisy art. 9 ust. 1 w zw. z art. 14 ust. 2 lit. a ) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.) nie stoją na przeszkodzie temu, aby uznać że rolnik będący podatnikiem VAT na zasadach ogólnych, który dokonuje przeniesienia prawa własności działki gruntowej na rzecz Skarbu Państwa, w trybie wyłączenia w zamian za odszkodowanie w związku ze zmianą jej przeznaczenia na cele nierolnicze, jest podatnikiem obowiązującym do rozliczenia VAT z tej dostawy, tylko z uwagi na to, że działka ta wykorzystywana była dla celów działalności rolniczej podlegającej opodatkowaniu VAT ?"

2. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.

## UZASADNIENIE

### I. Ramy prawne.

#### 1. Regulacje unijne:

Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.), dalej: dyrektywa 2006/112/WE:

Art. 9 ust. 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.

Art. 14 ust. 1. "Dostawa towarów" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

Art. 14 ust. 2 lit. a Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

#### 2. Regulacje krajowe:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.), zwana dalej w skrócie "ustawą o VAT":

Art. 7 ust. 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;

Art. 15 ust. 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.

Art. 15 ust. 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.

## II. Stan faktyczny.

### 1. Postępowanie przed organami podatkowymi.

1.1. J. S. (dalej: wnioskodawca lub skarżący) zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DIKS, organ interpretacyjny) z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przedstawił następujące stanowisko w sprawie.

Wnioskodawca od 8 grudnia 2001 r. prowadzi gospodarstwo rolne o powierzchni ok. [...] ha. Od października 2015 r. gospodarstwo prowadzi wraz z żoną. Przedmiotem działalności rolniczej jest produkcja mleka oraz hodowla bydła mlecznego. Od stycznia 2013 r. wnioskodawca zarejestrował się jako czynny podatnik VAT. Działki [...], [...] wnioskodawca nabył w drodze kupna w dniu 17 czerwca 2003 r., natomiast działki o nr [...], [...] i [...] nabył również w drodze kupna w dniu 11 maja 2015 r. Zarówno zakup z 17 czerwca 2003 r., jak też zakup z 11 maja 2015 r. nastąpił na powiększenie prowadzonego gospodarstwa rolnego. Przy nabyciu działek nie występował podatek od towarów i usług, wobec czego nie nastąpiło jego odliczenie. Zakupione grunty były wykorzystywane wyłącznie rolniczo w ramach prowadzonej rolniczej działalności gospodarczej. Wnioskodawca wraz z żoną nie prowadzą żadnej innej poza rolniczą działalności gospodarczej.

Na skutek ostatecznej decyzji Wojewody o realizacji inwestycji drogowej, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 2031, dalej: ustawa drogowa) z mocy prawa, nieruchomości zajęte pod projektowaną drogę ulegają geodezyjnemu wydzieleniu i przejściu na rzecz Skarbu Państwa. Wobec powyższego w toku prowadzonego postępowania Wojewody M. o wydanie zezwolenia na realizację inwestycji drogowej, z działek o nr [...] i [...] wydzielone zostały działki drogowe nr [...] i [...], natomiast z działek o nr [...], [...] i

[...], wydzielone zostały działki drogowe nr [...], [...] i [...], które w dacie ostateczności decyzji Wojewody M. Nr [...] z 6 marca 2017 r., przeszły na własność Skarbu Państwa, jako przeznaczone pod drogę.

W związku z powyższym, Wojewoda wszczął postępowanie o ustalenie odszkodowania należnego wnioskodawcy za przejęte przez Skarb Państwa działki i wydał stosowne decyzje przyznające odszkodowanie. Odszkodowanie jednakże nie zostało jeszcze wypłacone.

Do momentu przejęcia działek przez Skarb Państwa były one wykorzystywane rolniczo jako łąki, jednakże w związku z wszczętym przez Wojewodę M. postępowaniem administracyjnym w sprawie zezwolenia na realizację inwestycji drogowej i związanym z tym wydzieleniem geodezyjnym działek oraz planowanym ich przejęciem na rzecz Skarbu Państwa pod drogę, wnioskodawca nie przygotowywał przejmowanych działek do zbioru trawy na kolejny rok.

Przed wszczęciem powyższego postępowania Wojewody grunty te nie były dzielone na mniejsze działki, uzbrajane, ani ulepszone w żaden inny sposób. Nigdy nie były wynajmowane lub wdzierżawiane, ani użyczane osobom trzecim. Wnioskodawca nie wnioskował o przekształcenie tych działek na cele nierolnicze, w szczególności drogowe, i nie występował o zmianę planu zagospodarowania przestrzennego dla tych działek, nie zabiegał o ustalenie przebiegu drogi przez te działki, jak też nigdy nie zajmował się działalnością gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami.

Wnioskodawca i jego żona ponadto nie nabywali żadnych działek budowlanych. Działki podlegające przejęciu przez Skarb Państwa objęte były dopłatami bezpośrednimi, jednak w związku z ich przeznaczeniem pod drogę zostały wycofane z dopłat. Wnioskodawca wraz z żoną są zarejestrowani w KRUS i płacą podatek rolny.

Ponadto wnioskodawca nie dokonywał podziału gruntów. Wydzielenie nastąpiło z mocy prawa i niezależnie od woli właściciela, na skutek wydania przez organ administracyjny decyzji o realizacji inwestycji drogowej w trybie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych. W taki sam sposób niezależnie od woli właściciela nastąpiła utrata własności.

Miejscowy plan zagospodarowania nie uległ żadnej zmianie, ani na skutek wydzielenia terenów przeznaczonych pod drogę, ani na skutek budowy drogi. Zajęcie

terenu pod budowę drogi w trybie opisanej wyżej ustawy następuje niezależnie od przeznaczenia określonego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego.

Z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wynika, że działki nr [...], [...], [...], [...], [...] (przed podziałem) położone są we wsi G. obręb G. [...] gm. G. i mają następujące przeznaczenie:

- od drogi powiatowej 3KG na poszerzenie drogi, pozostałe to tereny zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej i usług komercyjnych oznaczone na rysunku planu symbolem [...].

Wnioskodawca wskazał ponadto, że działki nr [...], [...], [...], [...], [...] (przed podziałem) oznaczone są w ewidencji gruntów jako grunty rolne i rowy, a Starostwo Powiatowe do dnia sporządzenia wniosku nie naniosło zmian dotyczących wydzielenia działek w ewidencji gruntów.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym we wniosku o interpretację wnioskodawca zadał następujące pytania:

- 1) Czy wnioskodawca z tytułu przejęcia pod drogę na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych przez Skarb Państwa działek nr [...], [...], [...], [...] i [...] w zamian za odszkodowanie jest podatnikiem podatku od towarów i usług?
- 2) Czy otrzymane odszkodowanie z powyższego tytułu będzie opodatkowane podatkiem od towarów i usług?

Jednocześnie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie zgodnie z którym nie jest on podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu przejęcia pod drogę na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych przez Skarb Państwa działek nr [...], [...], [...], [...] i [...] w zamian za odszkodowanie, zatem wypłata na jego rzecz odszkodowania nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

1.2. DKIS w interpretacji indywidualnej z 31 października 2017 r. uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. DKIS stwierdził, że przeniesienie prawa własności działek gruntu opisanych we wniosku (tj. działek nr [...], [...], [...], [...] i [...]) na rzecz Skarbu Państwa, w trybie wywłaszczenia, w związku z ich przeznaczeniem pod inwestycję w zakresie budowy dróg publicznych, należy uznać

za dostawę dokonywaną przez wnioskodawcę jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 2 ustawy tj. podatnika podatku od towarów i usług. W ocenie organu w przedmiotowym przypadku dostawa nie stanowi realizacji prawa do rozporządzania majątkiem prywatnym wnioskodawcy. DKIS podniósł, że jak wynika z wniosku, grunty stanowiące działki nr [...], [...], [...], [...] i [...] wnioskodawca będący zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT wykorzystywał w prowadzonej działalności gospodarczej. DKIS stwierdził, że przeniesienie prawa własności gruntów rolnych, o których mowa we wniosku, w zamian za odszkodowanie stanowiło - wbrew twierdzeniu wnioskodawcy - odpłatną dostawę towarów, która podlega regulacjom ustawy o podatku od towarów i usług, na podstawie powołanego art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy tj. podlega opodatkowaniu. Tym samym DKIS stanowisko wnioskodawcy uznał za nieprawidłowe.

### **III. Postępowanie przed sądami administracyjnymi.**

1. Wyrokiem z 15 października 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 23/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Sąd podniósł, że organ nie uwzględnił przedstawionego przez skarżącego argumentu, że przed przeniesieniem własności nieruchomości, skarżący nie wykorzystywał tych nieruchomości jako łąk do działalności gospodarczej, albowiem przeniósł je do swojego majątku prywatnego, nie przygotowywał ich do zbioru trawy na następny rok i wyłączył z dopłat bezpośrednich.

Sąd pierwszej instancji uznał, że nawet gdyby strona nie przeniosła opisanych we wniosku nieruchomości rolnych do majątku prywatnego przed dokonaniem wyłączeniem na podstawie ustawy drogowej, to podatnikowi i tak nie można przypisać statusu podatnika VAT od otrzymanego odszkodowania 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku podkreślił, że skarżący nie podejmował żadnych czynności mających na celu sprzedaż działek, a wręcz doszło do działań niezależnych od jego woli (wyłączenie). Dlatego Sąd uznał, że wyłączenie gruntów, na których prowadził gospodarstwo rolne skarżący, nastąpiło bez związku z jego działalnością rolniczą, a skarżący nie występuje w roli podatnika podatku od towarów i usług i nie prowadzi działalności gospodarczej polegającej na obrocie nieruchomościami.

2. W skardze kasacyjnej DIKS wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi, który wydał zaskarżone orzeczenie. Ponadto organ sformułował m.in. zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że skarżącemu prowadzącemu rolniczą działalność gospodarczą w odniesieniu do czynności zakupu w dniu 17 kwietnia 2003 r. oraz 11 maja 2015 r. nieruchomości, a następnie ich zbycie w związku z wywłaszczeniem w zamian za odszkodowanie nie można przypisać statusu podatnika podatku od towarów i usług, gdy tymczasem były to czynności związane z zawodowym prowadzeniem przez skarżącego rolniczej działalności gospodarczej polegającej na zarobkowym wykorzystywaniu gruntu (towaru) w działalności rolniczej, a czynność ta powinna zostać uznana za odpłatną dostawę towarów dla celów zarobkowych, tym samym właściwa wykładnia przepisu do opisanego zdarzenia winna doprowadzić sąd do wniosku, że skarżący działający jako podatnik podatku od towarów i usług jest objęty obowiązkiem podatkowym, z tytułu otrzymanego odszkodowania.

#### **IV. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.**

1. Naczelny Sąd Administracyjny występując z pytaniem zamierza uzyskać odpowiedź Trybunału, czy prawidłowe jest stanowisko organu interpretacyjnego, że przeniesienie prawa własności nieruchomości wywłaszczanych na rzecz Skarbu Państwa, w związku z ich przeznaczeniem pod inwestycję w zakresie budowy dróg publicznych, należy uznać za dostawę dokonywaną przez skarżącego jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą z tego tytułu, że skarżący będąc zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT, wykorzystywał nieruchomości w prowadzonej rolniczej działalności gospodarczej.

2. Na wstępie Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że opis przedstawionego stanu faktycznego nie wskazywał, na żadne działanie związane z wykorzystywaniem nieruchomości w majątku osobistym, prywatnym. Dlatego Sąd występujący z pytaniem pominął podnoszoną przez Sąd pierwszej instancji okoliczność wcześniejszego przekazania działek na cele prywatne.

Kluczowe jest natomiast to, czy wykorzystywanie działek do opodatkowanej na zasadach ogólnych działalności rolniczej mogło przesądzić, że wydanie



nieruchomości w związku z ich wywłaszczeniem następowało w ramach opodatkowanej podatkiem VAT działalności rolniczej. Organ interpretacyjny uznał, że prowadzenie opodatkowanej działalności rolniczej ma kluczowe znaczenie dla uznania, że wydanie nieruchomości wykorzystywanych do tej działalności rolniczej, w ramach wywłaszczenia, podlegało opodatkowaniu. Przeciwnego zdania był Sąd pierwszej instancji, który uznał, że tylko aktywna działalność gospodarcza w zakresie obrotu nieruchomościami może stanowić o konieczności opodatkowania spornego wydania nieruchomości w ramach wywłaszczenia.

3. Nie może być wątpliwości, że opodatkowanie będzie miało miejsce, jeżeli podmiot podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, które pozwoliłyby uznać, że jest profesjonalistą (por. wyrok TSUE z 15 września 2011 r., wydanym w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589). W rozpatrywanej sprawie bezsporne jest że skarżący nie podejmował żadnych czynności mających na celu sprzedaż działek, a wręcz doszło do działań niezależnych od jego woli (wywłaszczenie). Dlatego Sąd pierwszej instancji uznał, że wywłaszczenie gruntów, na których prowadził gospodarstwo rolne skarżący, nastąpiło bez związku z jego działalnością rolniczą, a skarżący nie występuje w roli podatnika podatku od towarów i usług i nie prowadzi działalności gospodarczej polegającej na obrocie nieruchomościami. Ze stanu faktycznego wynikającego z wniosku o interpretację nie wynika również aby skarżący podejmował taką aktywność w stosunku do innych nieruchomości niebędących przedmiotem wywłaszczenia.

W orzecznictwie krajowym podkreśla się, że warunkiem koniecznym do opodatkowania podatkiem VAT danej transakcji nie jest sam fakt bycia podatnikiem VAT, ale występowanie w roli podatnika VAT w odniesieniu do konkretnej transakcji wchodzącej w zakres działalności gospodarczej danego podmiotu. (Por. wyrok NSA z 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07, zgodnie z którym "ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług").

Za stanowiskiem, że wywłaszczenie spornych działek nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej przemawia okoliczność, że przy nabyciu

działek przez wnioskodawcę nie występował podatek od towarów i usług, wobec czego nie nastąpiło jego odliczenie.

Z drugiej strony organ interpretacyjny podniósł istotny argument, że sąd pierwszej instancji nie uwzględnił specyfiki czynności wyłączenia, jako czynności przymusowej, dokonywanej często wbrew woli i zamiarom podmiotów wyłączanych z własności ich nieruchomości. W tym względzie aktywność skarżącego w zakresie spornych działek nie ma istotnego znaczenia.

Warto jednak zauważyć, że wnioskodawca nie podejmował aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami nie tylko w odniesieniu do spornych działek ale również w odniesieniu do innych nieruchomości, a nadto w ogóle nie prowadził działalności gospodarczej poza opodatkowaną podatkiem VAT działalnością rolniczą.

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

W związku z przedstawionymi pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a

Roman Wiatrowski

Arkadiusz Cudak

Danuta Oleś