

Jakub Wirski*

SPRZEDAŻ OJCOWIZNY A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Streszczenie. Artykuł omawia podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych do opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży „odrobnionych” gruntów, odziedziczonych lub nabytych w drodze darowizny. W artykule zawarto także ocenę tego podejścia, dokonaną przez pryzmat wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach połączonych C-180/10 (*Słaby*) i C-181/10 (*Kuč*).

Słowa kluczowe: nieruchomości, sprzedaż, podatek od towarów i usług

1. WPROWADZENIE

Rozwój polskiego rynku nieruchomości i postępująca suburbanizacja doprowadziły do istotnego wzrostu wartości nieruchomości rolnych znajdujących się w okolicach miast. Wzrost cen nieruchomości motywuje ich właścicieli do sprzedaży działek (często posiadanych przez tę samą rodzinę od pokoleń) pod budownictwo mieszkaniowe.

Celem artykułu jest ustalenie skutków sprzedaży niezabudowanej nieruchomości gruntowej w podatku od towarów i usług w następującym stanie faktycznym:

- sprzedający dokonał podziału nieruchomości na mniejsze działki gruntu;

* Doktorant, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, e-mail: j.wirski@gmail.com

- sprzedający uzyskał decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości¹;
- nie były podejmowane inne istotne działania ukierunkowane na uatrakcyjnienie nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży;
- sprzedający nie prowadził działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² na sprzedawanym gruncie.

Opracowanie uwzględnia też sytuację, w której działania ukierunkowane na uatrakcyjnienie nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży są takie jak wskazane powyżej bądź szersze, lecz ich realizacja następuje wyłącznie na koszt i za staraniem kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego.

Stany faktyczne analizowane w artykule dotyczą najczęściej sytuacji, w której sprzedawany grunt został odziedziczony lub otrzymany w darowiźnie od wstępnych; sposób nabycia nieruchomości nie ma jednak przesądzającego znaczenia.

Powyższe założenia zostały sformułowane w taki sposób, by jak najbardziej odpowiadały praktyce w omawianym zakresie.

2. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ ORZECZENIA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWACH POŁĄCZONYCH *KUĆ I SŁABY*

Sprzedaż nieruchomości gruntowej stanowi odpłatną dostawę towarów na podstawie art. 7 ust. 1 u.p.t.u., gdyż jej dokonanie prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania tą nieruchomością jak właściciel. Jeżeli sprzedawany jest teren budowlany, nie ma możliwości, by jego dostawa

¹ Realizacja przedsięwzięcia budowlanego wymaga uzyskania decyzji o warunkach zabudowy, chyba że w stosunku do nieruchomości obowiązuje miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego (art. 4 ust. 2 Ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 293 ze zm.). Biorąc pod uwagę fakt, że pokrycie Polski miejscowymi planami zagospodarowania przestrzennego wynosi tylko 28% według stanu na 2016 r. (W. Wojtowicz, *Ocena ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym: Tylko 28% powierzchni Polski pokryte planami*, <http://urbnews.pl/ustawa-o-planowaniu-zagospodarowaniu-przestrzennym-28-powierzchni-polski-pokryte-planami-miejscowymi/>, dostęp: 6.09.2019) uzasadnione jest przyjęcie założenia o konieczności wystąpienia o decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u.

korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Przez teren budowlany rozumie się „grunt przeznaczony pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym” (art. 2 pkt 33 u.p.t.u.).

Należy podkreślić, że nie każda czynność stanowiąca dostawę towarów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, musi być wykonana przez podatnika podatku od towarów i usług.

Z treści art. 15 ust. 1 u.p.t.u. wynika, 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.

Z kolei pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 u.p.t.u., rozumie się 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.

Warto zauważyć, że definicja działalności gospodarczej zawarta w powołanym wyżej przepisie ma charakter podmiotowy, gdyż odnosi się „nie tyle do charakteru działalności, ile do podmiotów tę działalność prowadzących”³.

Oznacza to, że dostawa towarów, w tym działek gruntu, podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wyłącznie wówczas, gdy czynność podlegającą opodatkowaniu wykona podmiot, który dla tej właśnie czynności będzie działał jako podatnik. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia w szczególności wówczas, gdy:

- a) nieruchomość była wykorzystywana przez sprzedającego w sposób ciągły do celów zarobkowych lub
- b) sprzedający działa w ramach transakcji jak handlowiec.

³ A. Nowak-Far, *Komentarz do art. 15*, [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Legalis 2019, Nb. 51.

Ze względu na cel artykułu przedmiotem dalszych rozważań będzie wyłącznie warunek z lit. b.

Problem odnoszący się do rozstrzygnięcia, czy sprzedaż działek jest sprzedażą majątku osobistego, czy też stanowi sprzedaż realizowaną przez podatnika prowadzącego w tym zakresie działalność gospodarczą jak handlowiec, był przedmiotem wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 (*Słaby*) i C-181/10 (*Kuč*). Z orzeczenia wynika, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej. Jak stwierdził Trybunał, „zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Trybunał [w innej sprawie – przyp. J.W.] stwierdził, że dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych. [...] Podobnie okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej, sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego”.

W omawianym orzeczeniu Trybunał zaakcentował także, iż sprzedający zostanie uznany za podatnika, jeśli „podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców [...]. Takie aktywne działania mogą polegać na przykład na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych”. Uzasadnieniem dla takiej konstatacji jest fakt, że działania takie nie należą – zdaniem Trybunału – do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

Zaprezentowane wyżej stanowisko podzielane jest w polskim orzecznictwie. Zauważa się, że „stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług, wymaga każdorazowo oceny odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy. W każdej sprawie konieczne jest ustalenie, że w odniesieniu do danej czynności podmiot występował w charakterze podatnika, tj. jako osoba angażująca środki podobne do wykorzystywanych przez handlowca, a nie jako osoba wykonująca prawo własności w stosunku do tego gruntu. Istotna

jest więc ocena, czy z dokonanych w danej sprawie ustaleń wynika, że strona dokonując sprzedaży gruntów zachowywała się tak jak handlowiec⁴.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że jeśli sprzedający zdecydował się przedsięwziąć „niestandardowe” działania (tj. odbiegające od działań dokonywanych przez nieprofesjonalistów) w celu uatrakcyjnienia sprzedawanego gruntu, zwiększa się prawdopodobieństwo uznania tego sprzedającego za podatnika podatku od towarów i usług. Im więcej takich działań, tym większe jest to prawdopodobieństwo. To, czy podejmowane działania są „standardowe” czy też nie, powinno być oceniane przez pryzmat angażowanych aktywów. Należy więc badać, czy sprzedający – uatrakcyjniając grunt – wykorzystał takie środki, jakie wykorzystałby profesjonalista.

W świetle powyższego należy sformułować katalog działań i wykorzystywanych w tym zakresie aktywów, które to działania byłyby podejmowane przez podmioty zawodowo trudniące się przygotowaniem nieruchomości rolnych do jak najkorzystniejszej sprzedaży:

Podejmowane działania	Wykorzystywane aktywa
Podział działek	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na honorarium geodety i opłaty administracyjne • środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się podziałem działek*
Uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na honorarium architekta/urbanisty i opłaty administracyjne • środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się uzyskaniem decyzji*
Uzbrojenie nieruchomości (doprowadzenie mediów)	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na uzyskanie opinii o warunkach technicznych podłączeń • środki pieniężne na dokonanie podłączeń • środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się doprowadzeniem mediów*
Ogrodzenie nieruchomości	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na wykonanie ogrodzenia
Utwardzenie dróg wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na wykonanie projektu budowlanego • środki pieniężne na wykonanie prac budowlanych • środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika koordynującego działania w zakresie utwardzenia dróg*

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. I FSK 1381/14, i powołane tam orzecznictwo.

Podejmowane działania	Wykorzystywane aktywa
Działania marketingowe	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na wykonanie reklamy • powierzchnia na wywieszenie reklamy lub środki pieniężne na pozyskanie tej powierzchni
Działania sprzedażowe	<ul style="list-style-type: none"> • środki pieniężne na utrzymanie biura sprzedaży*

* aktywa, które nie muszą być angażowane w danym przypadku (np. przy osobistym wykonywaniu działalności gospodarczej)

Z powyższego wynika, że podmiot trudniący się zawodowo obrotem nieruchomościami może przedsięwziąć rozmaite działania mające na celu uatrakcyjnienie sprzedawanego gruntu, ukierunkowane na maksymalizację zysku ze sprzedaży tego gruntu.

Jeżeli więc sprzedający dokonuje jedynie podziału nieruchomości na mniejsze działki oraz występuje o decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości, to nie można argumentować, że ów sprzedający angażuje takie aktywa, jakie zaangażowałby podmiot działający w charakterze handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Osoba zajmująca się profesjonalnie sprzedażą nieruchomości poczyniłaby o wiele dalej idące działania, co wiązałoby się z zaangażowaniem różnych aktywów w szerszym zakresie.

Należy więc skonstatować, że w analizowanym stanie faktycznym nie można uznać, iż sprzedający występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Sprzedaż niezabudowanej nieruchomości gruntowej we wskazanych okolicznościach nie podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wypada ponadto zauważyć, że wysunięty wniosek byłby aktualny także wówczas, gdyby doszło do uatrakcyjnienia nieruchomości, lecz aktywa w tym zakresie nie byłyby angażowane przez sprzedającego, lecz przez nabywcę, dysponującego pełnomocnictwem do dokonywania określonych działań „ulepszeniowych”. Należy przypomnieć, że – jak z całą mocą podkreślił Trybunał Sprawiedliwości w omawianym orzeczeniu – sprzedający zostanie uznany za podatnika podatku od wartości dodanej, jeśli podejmuje on aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez handlowców. W sytuacji gdy sprzedający pozostaje bierny (ogranicza się w istocie do udzielenia stosownych pełnomocnictw i nie angażuje w tym zakresie istotnych aktywów), nie można uznać, że podejmuje on „aktywne działania w zakresie obrotu

nieruchomościami”. To kupujący angażuje aktywa mające na celu uatrakcyjnienie nieruchomości (robi to na swój użytek). Taka sytuacja – w sposób oczywisty – nie pozostaje bez wpływu na cenę sprzedaży. Gdyby sprzedający dokonał samodzielnie tych działań, mógłby sprzedać nieruchomość na lepszych warunkach (wyręczyłby bowiem kupującego w dokonaniu działań niezbędnych do budowlanego wykorzystania nieruchomości), co stanowi istotny argument za nieuznawaniem sprzedającego za podatnika podatku od towarów i usług w takiej sytuacji.

Dla powyższego wniosku bez znaczenia pozostaje fakt, że czynność wykonana przez pełnomocnika w imieniu mocodawcy i w zakresie udzielonego pełnomocnictwa wywołuje skutki bezpośrednio w sferze prawnej mocodawcy⁵. Dotyczy to bowiem tylko kwestii prawnych (formalnych) i powinno pozostawać bez znaczenia na gruncie podatku od towarów i usług; oceniając skutki określonych zdarzeń na gruncie tego podatku należy brać pod uwagę, że to okoliczności faktyczne i skutki ekonomiczne powinny przeważać nad skutkami o charakterze *stricte* formalnym. To wynika także z omawianego orzeczenia TSUE, który za istotny uważa zakres zaangażowanych aktywów (Trybunał kładzie więc nacisk na aspekty ekonomiczne transakcji). Jak słusznie podkreśla A. Bartosiewicz, „przedmiotem podatku od towarów i usług są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać (rozumieć) raczej w koncepcjach zjawisk o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalnych. Ujmując tę kwestię syntetycznie, można by stwierdzić, że podatek od towarów i usług nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych. Wskazuje się zresztą, że definicje czynności opodatkowanych – czyli właśnie przedmiotu podatku – posługują się terminami charakterystycznymi dla obrotu gospodarczego. Przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego należy przeanalizować przede wszystkim ekonomiczną istotę transakcji, a nie wyłącznie jej charakter prawny”⁶.

⁵ Por. art. 95–109 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145).

⁶ A. Bartosiewicz, *Podatek VAT jako podatek od zdarzeń ekonomicznych, a nie umów*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, LEX 2013.

3. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH

Analiza interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy interpretacyjne (Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a poprzednio: dyrektorów właściwych izb skarbowych) prowadzi do wniosku, że w zasadzie organy te w sposób jednolity uznają, iż dokonanie podziału nieruchomości gruntowej i wystąpienie z wnioskiem o wydanie decyzji o warunkach zabudowy jest traktowane jak angażowanie środków podobnych do tych, jakie wykorzystują podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem nieruchomościami.

Przykładem jednego z takich rozstrzygnięć jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lutego 2019 r.⁷ Dotyczyła ona mężczyzny, który otrzymał dwie działki rolne w darowiźnie od rodziców, w tym działkę o powierzchni 1,44 ha. Wnioskodawca wystąpił do urzędu gminy z wnioskiem o ustanowienie warunków zabudowy dla działki o powierzchni 1,44 ha; warunki zabudowy zostały ustalone, co umożliwiło podział działki na mniejsze. Rok później wnioskodawca podzielił geodezyjnie działkę na osiemnaście mniejszych, z zamiarem sprzedaży szesnastu działek. We wniosku o wydanie interpretacji ów mężczyzna podkreślił, że „otrzymany grunt nie był wykorzystywany do prowadzenia jakiegokolwiek działalności rolniczej czy pozostałej działalności gospodarczej, Wnioskodawca nigdy nie pobierał żadnych pożytków z tego gruntu. Są to nieużytki. Wnioskodawca nie udostępniał ich innym osobom, nie oddawał w najem, dzierżawę czy też użyczenie i nie ma takiego zamiaru na przyszłość. Wnioskodawca nie poniósł i nie ma zamiaru ponosić jakiegokolwiek nakładów na działkach celem ich ulepszenia. [...] Wnioskodawca nie zamierza podejmować lub zlecać w swoim imieniu osobom trzecim jakiegokolwiek działań mających na celu zwiększenie wartości wymienionych we wniosku z dnia 6 grudnia 2018 r. działek (np. uzbrojenie terenu, ogrodzenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia)”.

W wydanej interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że wnioskodawca, „podejmując czynności takie jak: podział działek na mniejsze działki, wystąpienie z wnioskiem o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, angażował środki podobne do tych, jakie wykorzystują

⁷ Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.910.2018.2.JM. Wszystkie interpretacje indywidualne powołane w tekście są dostępne w Systemie Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów: <https://sip.mf.gov.pl>

podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem nieruchomościami, o którym mowa we wskazanych orzeczeniach w sprawach C-180/10 i C-181/10, tj. wykazał aktywność w przedmiocie zbycia przedmiotowych działek porównywalną do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem. Podejmowane działania nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym. Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis sprawy [...] podjęte przez Wnioskodawcę ww. działania wskazują, że sprzedaż działek będzie dokonana w ramach działalności gospodarczej, zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 ustawy”.

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane także w następujących rozstrzygnięciach:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 września 2019 r.⁸,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 maja 2017 r.⁹,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 grudnia 2016 r.¹⁰,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 października 2016 r.¹¹.

Wypada zauważyć, że podobnie uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 9 listopada 2018 r.¹², przy czym zamiast wystąpienia o warunki zabudowy sprzedająca zdecydowała się uzbroić działki w media (w dalszym ciągu mamy więc do czynienia z ograniczonymi działaniami, ukierunkowanymi na uatrakcyjnienie sprzedawanej nieruchomości). O tę interpretację wystąpiła jedna z właścicielek, wskazując, że ona i jej strona wniosły o dokonanie podziału darowanej nieruchomości. Wnioskodawczynie podkreśliła, że „z racji na wykonywany zawód – nauczyciela akademickiego – nie zamierza na Nieruchomości prowadzić dalej gospodarstwa rolnego. Podobnie jej siostra nie zamierza korzystać z Nieruchomości w celach rolniczych. Podatniczka uznaje, że najkorzystniejszym dla niej sposobem zarządzania prywatnym majątkiem w postaci Nieruchomości będzie sukcesywna sprzedaż działek składających się na Nieruchomość, na rzecz nabywców trzecich lub też sprzedaż

⁸ Sygn. 0112-KDIL1-3.4012.365.2019.2.AP.

⁹ Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.188.2017.1.ALN.

¹⁰ Sygn. 1061-IPTPP2.4512.510.2016.2.JS.

¹¹ Sygn. 1061-IPTPP3.4512.445.2016.2.JM.

¹² Sygn. 0111-KDIB3-3.4012.216.2018.2.MPU.

wszystkich działek na rzecz jednego nabywcy. Środków uzyskanych ze sprzedaży działek Podatniczka nie zamierza przeznaczać na uzupełnienie (odtworzenie) stanu posiadania majątkowego Nieruchomości tym bardziej w celu ich dalszej sprzedaży”. Wnioskodawczyni wyjaśniła ponadto, że „dotąd nie czyniła żadnych nakładów zmierzających do uatrakcyjnienia przedmiotu sprzedaży, którego dotyczy wnioszek. Wnioskodawczyni podjęła jedynie czynności związane z podziałem nieruchomości na działki i wytyczenia jednej działki pod drogę, co umożliwiło podział. Wnioskodawczyni zamierza jednak w przyszłości uzbroić działki w media w postaci doprowadzenia do nich wody i zasilania elektrycznego”.

Organy interpretacyjne prezentują stanowisko niekorzystne dla sprzedających także przy dokonywaniu oceny, czy podjęcie szerokich działań uatrakcyjnających nieruchomość przez kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego sprawia, że sprzedający jest podatnikiem podatku od towarów i usług przy sprzedaży tak „ulepszonych” nieruchomości. Przykładem takich rozstrzygnięć są:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 sierpnia 2019 r.¹³,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 sierpnia 2019 r.¹⁴,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 września 2018 r.¹⁵,
- interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 sierpnia 2018 r.¹⁶.

W pierwszej z powołanych wyżej interpretacji indywidualnych organ stwierdził, że „udzielając kupującemu pełnomocnictwa, czynności wykonane przez kupującego wywołają skutki bezpośrednio w sferze prawnej Wnioskodawcy [...]. Okoliczności tej nie zmienia fakt, że niektóre koszty (np. podziału geodezyjnego gruntu) związane z wymienionymi w umowie przedwstępnej czynnościami poniesie kupujący”.

¹³ Sygn. 0114-KDIP1-1.4012.338.2019.2.KOM.

¹⁴ Sygn. 0112-KDIL4.4012.272.2019.2.JKU.

¹⁵ Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.515.2018.2.JM.

¹⁶ Sygn.: 0113-KDIPT1-2.4012.485.2018.2.AJB, 0113-KDIPT1-2.4012.483.2018.2.JS, 0113-KDIPT1-2.4012.484.2018.2.PRP.

4. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE ORZECZEŃ
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Sądy administracyjne zajmują stanowisko korzystne dla sprzedających, uznając, że fakt wystąpienia przez właściciela nieruchomości o wydanie decyzji o warunkach zabudowy oraz podział działek nie prowadzi do uznania tego właściciela za podatnika podatku od towarów i usług.

Przykładem jednego z orzeczeń, w których przyjęto takie zapatrywanie, jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 grudnia 2017 r.¹⁷ W wyroku tym – zapadłym w toku sądowej kontroli interpretacji indywidualnej – podkreślono, co następuje: „Nie jest przy tym tak, jak uważa organ interpretacyjny, że elementem decydującym o zorganizowanej aktywności wnioskodawcy w zakresie obrotu nieruchomościami jest fakt wystąpienia przez niego o wydanie decyzji o warunkach zabudowy (przed podziałem) i podział nieruchomości, w wyniku którego powstało kilkanaście działek. Skarżący nie wystąpił choćby z wnioskiem o lokalizację sieci wodociągowej i energetycznej oraz o wydanie warunków technicznych przyłączenia do sieci wody i innych mediów. Nie wykazał też chęci wykonywania działań marketingowych w celu sprzedaży działek (np. wystawienie tablicy na działce, zamieszczanie ogłoszeń w Internecie, reklama w innych środkach masowego komunikowania itp.). Decyzja o warunkach zabudowy to przecież [decyzja – dop. J.W.] ustalająca warunki sposobu zagospodarowania terenu poprzez budowę obiektu budowlanego lub wykonanie innych robót budowlanych wydawana w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania terenu [...]. Wystąpienie o taką decyzję jest prostym wykonywaniem prawa własności i nie może być ujmowane jako aktywność profesjonalnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. Sąd powołał się jednocześnie na wyrok TSUE w sprawach *Kuč i Šlaby* na okoliczność tego, że sam podział działek nie może być uznany za wykraczający poza zarząd majątkiem prywatnym.

Podobnie orzekły:

- Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r.¹⁸,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 23 stycznia 2019 r.¹⁹,

¹⁷ Sygn. I SA/Łd 816/17, wyrok nieprawomocny.

¹⁸ Sygn. I FSK 578/17.

¹⁹ Sygn. VIII SA/Wa 761/18, wyrok nieprawomocny.

- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 14 stycznia 2018 r.²⁰,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 11 kwietnia 2018 r.²¹,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 7 marca 2018 r.²²

W orzecznictwie można się spotkać z niekorzystnym dla sprzedających stanowiskiem przy ocenie, czy podjęcie szerokich działań uatrakcyjniających nieruchomości przez kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego sprawia, że sprzedający jest podatnikiem podatku od towarów i usług przy sprzedaży tak „ulepszonych” nieruchomości.

Przykładem jest wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2017 r.²³ Dotyczył on małżonków, którzy byli właścicielami czterech działek, niewykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Zamierzali użyzyć te działki spółce osobowej, której nie byli współnikami, na cele realizacji inwestycji deweloperskiej polegającej na budowie osiedla domów jednorodzinnych i udzielić tej spółce stosownych pełnomocnictw. Małżonkowie zobowiązali się jednocześnie do sprzedawania w przyszłości gruntu z naniesieniami wybudowanymi przez tę spółkę. Podkreślili jednocześnie, że „całość nakładów na budowę budynków lub urządzeń na nieruchomości poniesie spółka, włącznie z nakładami związanymi z procesem budowlanym; nakłady poniesione za zgodą małżonków przez spółkę w związku z budową budynków lub innych urządzeń będą miały wartość znacznie wyższą niż wartość zajętych na ten cel nieruchomości; jedyną korzyścią z zawartych przez małżonków ze spółką umów będzie wynagrodzenie, jakie uzyskają z tytułu przeniesienia własności; rozwiązanie w postaci najpierw użyczenia i pełnomocnictwa dla spółki, a potem dopiero sprzedaży zostało zaproponowane przez spółkę, która nie chce wydawać od razu całości środków na nabycie całej nieruchomości zabudowanej budynkami, tylko czynić to w miarę zainteresowania potencjalnych kupców”.

Na gruncie takiego stanu faktycznego NSA podkreślił, że „skarżąca za pośrednictwem spółki działającej w jej imieniu i na jej rzecz będzie podejmować aktywne działania w zakresie przygotowania gruntów do zabudowy, w celu dokonania ich sprzedaży, przy zaangażowaniu środków

²⁰ Sygn. I SA/Łd 174/18, wyrok prawomocny.

²¹ Sygn. I SA/Sz 120/18, wyrok nieprawomocny.

²² Sygn. III SA/Gl 1016/17, wyrok nieprawomocny.

²³ Sygn. I FSK 2032/15.

podobnych do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. W konsekwencji tego, w przypadku gdy dojdzie do sprzedaży przedmiotowych działek, skarżąca będzie działała w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Fakt, że zasadnicza aktywność w zakresie planowanego procesu inwestycyjnego spoczywać będzie na spółce, jest bez znaczenia dla uznania skarżącej za podatnika, skoro spółka jako jej pełnomocnik jest jedynie jej reprezentantem w tych czynnościach, działając w jej imieniu i na jej rzecz, czyli w jej interesie majątkowym. Podejmowanie aktywności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., za pośrednictwem pełnomocnika nie zwalnia mocodawcy, w którego imieniu i na rzecz działa pełnomocnik, od przymiotu bycia podatnikiem VAT w rozumieniu tych przepisów”.

Podobne stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 29 maja 2018 r.²⁴

5. WNIOSKI

Jeżeli sprzedający dokonał jedynie podziału nieruchomości na mniejsze działki gruntu oraz uzyskał decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości, to nie można argumentować, że zaangażował takie aktywa, jakie zaangażowałby podmiot działający w charakterze handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. W takiej sytuacji sprzedający nie występuje zatem w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, toteż sprzedaż nieruchomości w takim stanie faktycznym nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Powyższe zapatrywanie jest podzielane w orzecznictwie sądów administracyjnych, lecz odmienne stanowisko prezentują organy wydające interpretacje indywidualne.

Przy badaniu skutków określonych zdarzeń na gruncie podatku od towarów i usług większe znaczenie mają okoliczności gospodarcze (ekonomiczne) transakcji aniżeli kwestie formalne. Tym samym należy stwierdzić, że zakres działań uatrakcyjniających sprzedawany grunt, podjętych przez pełnomocnika sprzedającego, powinien pozostawać bez wpływu na status sprzedającego na gruncie tego podatku, o ile działania te podejmowane są przez pełnomocnika na jego koszt i za jego staraniem.

²⁴ Sygn. III SA/Wa 3933/17, wyrok prawomocny.

Powyższe stanowisko kwestionowane jest jednak zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i przez organy wydające interpretacje indywidualne.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Podatek VAT jako podatek od zdarzeń ekonomicznych, a nie umów*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, LEX 2013.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Legalis 2019.
- Nowak-Far A., *Komentarz do art. 15*, [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Legalis 2019.
- Wojtowicz W., *Ocena ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym: Tylko 28% powierzchni Polski pokryte planami*, <http://urbnews.pl/ustawa-o-planowaniu-zagospodarowaniu-przestrzennym-28-powierzchni-polski-pokryte-planami-miejscowymi/> (dostęp: 6.09.2019).

SALE OF PATRIMONY AND VAT

Summary. The article discusses the approach of tax authorities and administrative courts towards taxation of value added tax on the sale of non-agricultural land, inherited or acquired by way of donation. The article also includes an assessment of this approach, made through the prism of the judgment of the Court of Justice of the European Union in joined cases C-180/10 (*Słaby*) and C-181/10 (*Kuć*).

Keywords: real estate, sale, value added tax