WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 września 2011 r.*

W sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniami z dnia 9 marca 2010 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 9 kwietnia 2010 r., w postępowaniach:

Jarosław Słaby

przeciwko

Ministrowi Finansów (C-180/10),

oraz

Emilian Kuć,

* Język postępowania: polski.

Halina Jeziorska-Kuć

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10),

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev (sprawozdawca), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu E. Kucia i H. Jeziorskiej-Kuć przez radcę prawnego W. Modzelewskiego,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou i K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 kwietnia 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), oraz art. 9 ust. 1, art. 16 i art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. (Dz.U. L 384, s. 92) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów: między J. Słabym a Ministrem Finansów (sprawa C-180/10) oraz między E. Kuciem i H. Jeziorską-Kuć (zwanymi dalej „małżonkami Kuć") a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (sprawa C-181/10)

w kwestii tego, czy sprzedaż większej liczby działek przeznaczonych pod zabudowę podlega podatkowi od wartości dodanej (zwanemu dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 411–413, uchyla i zastępuje z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów w przebudowanej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian jej treści. Przepisy dyrektywy 2006/112 są zatem w istocie identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, który powtarza co do istoty brzmienie art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, „[o]podatkowaniu VAT podlega […] odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

5 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT, sformułowany w istocie analogicznie do art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, stanowi:

„»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".

6 Artykuł 12 ust. 1 i 3 dyrektywy VAT, który powtarza co do istoty treść art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy, zawiera następujące przepisy:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

[…]

b) dostawa terenu budowlanego.

[…]

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie".

7 Artykuł 16 akapit pierwszy dyrektywy VAT, który odpowiada w istocie art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, jest sformułowany następująco:

„Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów".

8 Artykuł 295 ust. 1 pkt 1 i 3 dyrektywy VAT, podobnie jak art. 25 ust. 2 tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy, definiuje na potrzeby rozdziału 2 w tytule XII „rolnika" jako „każdego podatnika prowadzącego działalność w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego", a „rolnika ryczałtowego" jako „każdego rolnika objętego systemem ryczałtowym przewidzianym w [tym] rozdziale".

9 Artykuł 296 ust. 1 dyrektywy VAT, któremu odpowiada art. 25 ust. 1 szóstej dyrektywy, stanowi:

„W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych".

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 15 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") przewiduje, że:

„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, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

[…]

4. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach".

11 Artykuł 43 ust. 1 pkt 3 i 9 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Zwalnia się od podatku:

[…]

3) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;

[…]

9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę".

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-180/10

12 J. Słaby nabył w 1996 r., jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, grunt przeznaczony zgodnie z ówcześnie obowiązującym planem zagospodarowania przestrzennego do produkcji rolnej. Użytkował ten grunt na potrzeby działalności rolniczej w latach 1996–1998, po czym zakończył tę działalność w 1999 r.

13 W 1997 r. plan zagospodarowania przestrzennego uległ zmianie, w wyniku czego omawiany grunt został przeznaczony pod zabudowę letniskową. Wskutek tej zmiany J. Słaby podzielił grunt na 64 działki, które od 2000 r. zaczął kolejno sprzedawać osobom fizycznym.

14 W dniu 17 września 2007 r. J. Słaby wystąpił do Ministra Finansów o wydanie interpretacji podatkowej, w kwestii tego, czy w świetle art. 15 ust. 1 ustawy o podatku VAT podział gruntu na działki, a następnie ich sprzedaż różnym nabywcom, należy uznać za transakcje objęte podatkiem VAT.

15 W interpretacji podatkowej z dnia 13 grudnia 2007 r. Minister Finansów stwierdził, że transakcje te stanowią działalność gospodarczą, gdyż rolnik jest w świetle ustawy o podatku VAT podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą, a liczba i zakres transakcji oraz podział gruntu na działki wskazują, iż J. Słaby ma zamiar dokonywać tych transakcji w sposób powtarzalny.

16 J. Słaby wniósł skargę na tę interpretację. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zakwestionował wykładnię dokonaną przez Ministra Finansów, orzekając, iż z okoliczności faktycznych sprawy nie wynika, by J. Słaby prowadził lub zamierzał prowadzić działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami, lecz że prowadzi działalność rolniczą, niepodlegającą w owym czasie podatkowi VAT. Zdaniem tego sądu nic nie wskazuje, żeby grunt został nabyty z zamiarem odsprzedaży, zważywszy że zainteresowany nabył go na potrzeby działalności rolniczej i że był on w tym celu użytkowany. Podział gruntu i sprzedaż działek były wynikiem zmiany planu zagospodarowania przestrzennego, co nastąpiło bez udziału J. Słabego. W związku z tym zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skarżący w sprawie głównej nie działał jako podmiot gospodarczy, kiedy nabywał omawiany grunt.

17 Minister Finansów wniósł skargę kasacyjną od tego orzeczenia do sądu odsyłającego. Twierdzi on, że grunt będący przedmiotem sprawy, nabyty na potrzeby działalności rolniczej, nie był użytkowany wyłącznie w celach prywatnych J. Słabego, lecz stanowił część jego gospodarstwa rolnego, a więc służył prowadzeniu działalności gospodarczej.

18 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy osoba fizyczna, która na nieruchomości gruntowej prowadziła działalność rolniczą, a następnie z uwagi na zmianę planów zagospodarowania przestrzennego, która nastąpiła z przyczyn niezależnych od jej woli, zakończyła tę działalność i przekwalifikowała majątek na majątek prywatny, dokonała jego podziału na mniejsze części (nieruchomości gruntowe przeznaczone pod zabudowę letniskową) i rozpoczęła jego zbywanie – jest z tego tytułu podatnikiem VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy [VAT] oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG, zobowiązanym do rozliczania VAT z tytułu działalności handlowej?".

Sprawa C-181/10

19 Małżonkowie Kuć są od 1996 r. właścicielami gospodarstwa rolnego, które nabyli jako grunt rolny bez prawa do zabudowy. Do końca 2006 r. użytkowali ten grunt na potrzeby działalności rolniczej, to jest hodowli koni, a następnie uprawy roślin przeznaczonych na paszę dla zwierząt.

20 Po otrzymaniu w 2004 r. interpretacji podatkowej małżonkowie Kuć zarejestrowali się jako podatnicy VAT, chociaż ich zdaniem gospodarstwo należało do ich majątku osobistego.

21 Wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego, zgodnie z którą omawiany grunt został przeznaczony pod zabudowę mieszkaniowo-usługową, rozpoczęli sprzedaż, w sposób okazjonalny i niezorganizowany, niektórych części gospodarstwa. Transakcje te zostały objęte podatkiem VAT.

22 Zdaniem małżonków Kuć wspomniane transakcje nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT, jako że odnoszą się do ich majątku osobistego. Wystąpili oni do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Wołominie o wydanie pisemnej interpretacji w tej kwestii. W interpretacji podatkowej z dnia 13 czerwca 2008 r. wymieniony organ uznał sprzedaż gruntów za odpłatną dostawę towarów podlegającą podatkowi VAT. Interpretację tę potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

23 Małżonkowie Kuć wnieśli skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Zdaniem tego sądu omawiane dostawy gruntów budowlanych należy opodatkować podatkiem VAT, po pierwsze, z tego względu, że stanowiły one część gospodarstwa rolnego małżonków Kuć, a po drugie dlatego, że ci ostatni dokonywali tych dostaw, działając jako podmiot gospodarczy. Każda z tych okoliczności uzasadnia, w ocenie rzeczonego sądu, opodatkowanie omawianych transakcji podatkiem VAT.

24 Naczelny Sąd Administracyjny, do którego małżonkowie Kuć wnieśli skargę kasacyjną, zwraca przede wszystkim uwagę, że skarżący objęci byli, jako rolnicy, systemem ryczałtowym VAT. W związku z powyższym sąd ten stawia pytanie, czy sprzedaż omawianych gruntów można uznać za zbycie rzeczy należących do majątku osobistego

skarżących, skoro przy nabyciu gruntu nie mieli oni prawa do odliczenia podatku VAT. Sąd odsyłający podkreśla ponadto, że omawiane grunty były użytkowane nie tylko do produkcji rolnej, lecz także do celów prywatnych rolników i ich rodziny.

25 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy do rolnika ryczałtowego w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy [VAT], który dokonuje sprzedaży działek służących jego działalności rolniczej, przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego gminy pod zabudowę mieszkaniowo-usługową, a nabytych jako grunty rolne (bez VAT), ma zastosowanie art. 16 tej dyrektywy, uznający za dostawę odpłatną jedynie takie przeznaczenie aktywów przedsiębiorstwa na cele prywatne podatnika lub inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, jeżeli podatek od tych aktywów podlegał w całości lub w części odliczeniu?

2) Czy [w razie odpowiedzi twierdzącej] rolnika ryczałtowego w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy [VAT], który dokonuje sprzedaży działek służących uprzednio jego działalności rolniczej, przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego gminy pod zabudowę mieszkaniowo-usługową, a nabytych jako grunty rolne (bez VAT), należy uznać za podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT z tytułu tej sprzedaży na zasadach ogólnych?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26 Poprzez postawione pytania prejudycjalne, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zapytuje w istocie, czy osobę fizyczną, która prowadziła działalność rolniczą

na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, należy uznać za podatnika podatku VAT, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu. Ponadto sąd odsyłający zapytuje, czy w takiej sytuacji „rolnika ryczałtowego" w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy VAT należy uznać za podatnika podatku VAT podlegającego zasadom ogólnym i czy znajduje do niego zastosowanie art. 16 tej dyrektywy.

27 Trzeba na wstępie zaznaczyć, że z okoliczności faktycznych w postępowaniach głównych wynika, iż część transakcji sprzedaży podlegała opodatkowaniu przed dniem przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Trybunał jest zaś właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii tylko w odniesieniu do jego zastosowania w nowym państwie członkowskim po dniu przystąpienia tego państwa do Unii (zob. w szczególności postanowienie z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-168/06 Ceramika Paradyż, pkt 22). Dalsze rozważania dotyczą zatem wyłącznie transakcji dokonanych po dniu przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej.

28 Trzeba również zauważyć, że spory w postępowaniach głównych dotyczą okresu, w którym zastosowanie miały kolejno szósta dyrektywa i dyrektywa VAT. Nie ma jednak konieczności dokonywania na potrzeby odpowiedzi na pytania prejudycjalne rozróżnienia między przepisami tych dyrektyw, gdyż należy je uznać za co do istoty identyczne w treści z punktu widzenia wykładni, jakiej Trybunał będzie musiał dokonać w ramach niniejszej sprawy.

29 Co do istoty sprawy, z postanowień odsyłających wynika, iż grunty będące przedmiotem sporu w postępowaniach głównych zostały przekształcone w grunty przeznaczone pod zabudowę wskutek zmian planów zagospodarowania przestrzennego niezależnych od woli J. Słabego i małżonków Kuć.

30 Artykuł 12 ust. 1 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, w szczególności pojedynczej dostawy terenu budowlanego.

31 Rząd polski utrzymuje, że skorzystał z możliwości przewidzianej w tym przepisie, ustanawiając w prawie krajowym art. 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców […], również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy […]".

32 Z postanowień odsyłających, jak również z brzmienia wspomnianego art. 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT, nie wynika jednak, czy Rzeczpospolita Polska rzeczywiście skorzystała z art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT. Będzie to musiał ustalić sąd krajowy.

33 Trzeba w tej kwestii podkreślić, że art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT wprowadza możliwość, a nie zobowiązanie wobec państw członkowskich. Zatem w celu skorzystania z możliwości przewidzianej w tym przepisie państwa członkowskie muszą podjąć stosowną decyzję (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 51, 52).

34 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału transpozycja dyrektywy do prawa krajowego nie wymaga koniecznie literalnego powtórzenia jej przepisów w wyraźnej i specjalnie do tego przeznaczonej normie prawa. Wystarczający może tu być ogólny kontekst prawny, jeżeli skutecznie zapewnia on zastosowanie dyrektywy

w pełni, w sposób jasny i precyzyjny (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, pkt 40).

35 Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że zainteresowane państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, dostawę terenu budowlanego należy uznać za podlegającą podatkowi VAT na podstawie prawa krajowego, niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

36 Z orzecznictwa wynika w tej mierze, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. s. I-3013, pkt 32).

37 Należy dodać, że sama liczba i zakres transakcji sprzedaży dokonanych w niniejszej sprawie nie ma charakteru decydującego. Jak orzekł 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 stwierdził, że dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wellcome Trust, pkt 37).

38 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.

39 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 VAT.

40 Takie aktywne działania mogą polegać na przykład na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych.

41 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.

42 W wypadku gdyby sąd odsyłający stwierdził, że Rzeczpospolita Polska nie skorzystała z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, należy zbadać, czy transakcje będące przedmiotem sporu w postępowaniach głównych podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

43 Zgodnie z tym przepisem pojęcie podatnika definiuje się w związku z pojęciem działalności gospodarczej. Fakt prowadzenia takiej działalności uzasadnia bowiem uznanie podmiotu za podatnika (zob. wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 19).

44 Należy w tej kwestii przypomnieć, że pojęcie działalności gospodarczej jest zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, w tym wykorzystywanie, w sposób

ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwykłe nabycie lub sprzedaż rzeczy nie stanowi wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jako że jedynym przychodem z takich transakcji może być ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy. Takie transakcje nie stanowią zaś same z siebie działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy (zob. wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. s. I-4295, pkt 58; z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 BBL, Zb.Orz. s. I-10157, pkt 39).

46 Znajdują tu zastosowanie kryteria omówione w pkt 37–41 niniejszego wyroku.

47 W odniesieniu do art. 16 dyrektywy VAT należy zaznaczyć, że zgodnie z jego brzmieniem znajduje on zastosowanie, jeżeli podatek VAT od towaru będącego przedmiotem transakcji albo jego części podlegał w całości lub w części odliczeniu. Z postanowień odsyłających wynika zaś, że skarżący w postępowaniach głównych nabyli grunty ze zwolnieniem z podatku VAT. Nabycie tych gruntów nie mogło więc uprawniać do odliczenia podatku VAT. W związku z tym art. 16 nie znajduje zastosowania w sytuacji takiej jak w postępowaniach głównych.

48 Dodatkowo okoliczność, że skarżący w postępowaniu głównym w sprawie C-181/10 zarejestrowali się jako podatnicy podatku VAT w systemie ryczałtowym z tytułu działalności rolniczej jest bez znaczenia z punktu widzenia powyższych rozważań. Jak

bowiem słusznie zauważają rząd polski i Komisja Europejska, transakcje inne niż dostawa produktów rolnych i świadczenie usług rolniczych w rozumieniu art. 295 ust. 1 dyrektywy VAT, dokonywane przez rolnika ryczałtowego w ramach jego działalności rolniczej, podlegają zasadom ogólnym dyrektywy (zob. wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. s. I-7101, pkt 31, 36; a także z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-43/04 Stadt Sundern, Zb.Orz. s. I-4491, pkt 20).

49 W związku z powyższym trzeba odpowiedzieć na postawione pytania w ten sposób, że dostawę gruntu przeznaczonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem VAT na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

50 Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.

51 Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży 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 VAT, należy uznać ją za podmiot prowadzący

„działalność gospodarczą" w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku VAT.

52 Okoliczność, iż osoba ta jest „rolnikiem ryczałtowym" w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy VAT jest w tym zakresie bez znaczenia.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Dostawę gruntu przeznaczonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem od wartości dodanej na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub

usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.

Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży 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, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą" w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.

Okoliczność, iż osoba ta jest „rolnikiem ryczałtowym" w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia.

Podpisy