



Warszawa, dnia 13 listopada 2019 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW,  
INWESTYCJI I ROZWOJU**

DD2.055.1.2019

**Pan  
Adam Bodnar**

**Rzecznik Praw Obywatelskich**

Odpowiadając na Pana wystąpienie nr V.511.385.2019.EG w sprawie sygnałów, z których wynika, *„że w praktyce występują istotne trudności na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych (...) przy rozgraniczaniu źródła przychodu, jakim jest odpłatne zbycie nieruchomości oraz pozarolnicza działalność gospodarcza”*, uprzejmie wyjaśniam.

Poruszone przez Pana zagadnienie należy rozpatrywać w zakresie jego skutków na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Przechodząc na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>, zwanej dalej „ustawą PIT”, należy stwierdzić, iż jej konstrukcja wskazuje, że dla zasad opodatkowania istotne znaczenie ma kwalifikacja uzyskanego przychodu do określonego źródła przychodów.

Katalog źródeł przychodów wymieniony jest w art. 10 ust. 1 ustawy PIT. Zgodnie z powołanym przepisem do źródeł przychodów zaliczana jest m.in. pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3), a także odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części, jeżeli nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 8).

Określenie, czy podatnik jedynie zbywa majątek osobisty, czy też zbycie ma cechy pozarolniczej działalności gospodarczej, wymaga ustalenia, czy dokonywane czynności odpowiadają warunkom przypisanym dla działalności gospodarczej, wskazanym w art. 5a pkt 6 ustawy PIT.

Stosownie do tych przepisów, pozarolnicza działalność gospodarcza – to działalność zarobkowa wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9.

Z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczących problematyki kwalifikacji osiągniętych przychodów do źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 3 albo pkt 8 ustawy PIT wynika, że granica pozwalająca oddzielić przychody kwalifikowane jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej nie jest jednoznaczna.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.)

Należy podkreślić, że nie ma podstaw prawnych, aby podejmowane przez podatnika czynności mieszczące się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mające na celu racjonalne gospodarowanie tym majątkiem oraz zaspokajanie potrzeb rodziny, kwalifikować jako prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy PIT.

Prowadzenie działalności gospodarczej należy rozpatrywać jako uporządkowany ciąg czynności i zdarzeń faktycznych o charakterze obiektywnym (co znajduje wyraz w orzecznictwie np. wyroki NSA z dnia: 18 kwietnia 2014 r. sygn. akt II FSK 1501/12; 30 stycznia 2014 r. sygn. akt II FSK 1512/12; 4 marca 2015 r. sygn. akt II FSK 855/12; 1 kwietnia 2015 r. sygn. akt II FSK 563/13; 4 września 2015 r. sygn. akt II FSK 1557/13).

W konsekwencji, dla ustalenia czy mamy do czynienia z działalnością gospodarczą nie ma znaczenia formalne oświadczenie podatnika, że prowadzi działalność gospodarczą lub jej nie prowadzi. Istotne znaczenie ma natomiast dokonywanie obrotu składnikami majątkowymi w sposób zorganizowany, ciągły, we własnym imieniu, w celu osiągania zarobków z tego tytułu, w sposób trwały, co świadczy o działaniu podatnika spełniającym obiektywne kryteria uznania tego działania za działalność gospodarczą (wyrok NSA z dnia 10 listopada 2016 r. sygn. akt II FSK 3012/14).

Oceniając czynności podatnika, należy mieć również na uwadze pogląd wyrażony w wyroku z dnia 9 kwietnia 2015 r. sygn. akt II FSK 773/13 (oraz w innych wyrokach, np. z dnia 4 marca 2015 r. sygn. akt II FSK 855/14 i z dnia 15 stycznia 2015 r. sygn. akt II FSK 70/13), „*że ze względu na różnorodność form aktywności podatników, jakie występują w obrocie prawnym, proste zestawienie unormowań art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.f. z regulacją zawartą w art. 5a pkt 6 u.p.d.f. nie pozwala na stworzenie uniwersalnego wzorca zachowań umożliwiającego jednoznaczne oddzielenie tych z nich, które rozpoznawać należy jako sprzedaż związaną z wykonywaniem pozarolniczej działalności gospodarczej (pkt 3), od odpłatnego zbycia osobistego mienia (pkt 8). W każdym przypadku o właściwej kwalifikacji przychodu zdecydować musi całokształt ustaleń faktycznych, w tym dotyczących zjawisk poprzedzających i towarzyszących zbyciu składników majątkowych (nieruchomości). Na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f. może wskazywać, rozpatrywany całościowo, zespół powiązanych ze sobą działań podatnika, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności łącznie polegających na wielokrotnym nabywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykły zarząd mieniem), wielokrotnym zbywaniu w celu zarobkowym odpowiednio przygotowanych nieruchomości”.*

Takie cechy jak liczba transakcji, fakt, że przed sprzedażą dokonano podziału gruntu na działki, okres, w jakim te transakcje następowały, jak i wysokość osiągniętych z nich przychodów, nie jest wystarczająca dla uznania, iż uzyskane przychody zaliczymy do przychodów z działalności gospodarczej. Powyższe operacje można bowiem uznać jako racjonalne dążenie podatnika do uzyskania jak najlepszych efektów ekonomicznych z dokonanej sprzedaży. Takie działania należy zaliczyć do mieszczących się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem.

Natomiast na prowadzenie działalności gospodarczej w przypadku zbycia nieruchomości wskazywać mogą takie działania jak uzyskanie przed sprzedażą decyzji o warunkach zagospodarowania terenu (zabudowy), czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, zwłaszcza w sytuacji, gdy sprzedawca jest już podatnikiem w zakresie usług budowlanych, developerskich, czy innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze.

Ostatnia z tych okoliczności w świetle stanowiska prezentowanego w orzecznictwie była przyjmowana jako argument przemawiający za przyjęciem, że transakcje sprzedaży nieruchomości były dokonywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przez sprzedawcę. Przykładowo można wskazać na wyroki WSA w Bydgoszczy: z dnia 5 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 986/17, z dnia 16 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 979/17, z dnia 27 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 31/18 i I SA/Bd 543/17 i I SA/Bd 537/17 z dnia 20 czerwca 2017 r. (publ.: CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Pogląd taki zyskał także aprobatę Naczelnego Sądu Administracyjnego w powołanym wyżej wyroku z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3676/16.

W konsekwencji, należy stwierdzić, że w każdym przypadku kwalifikacja przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości do określonego źródła przychodów (działalność gospodarcza czy odpłatne zbycie) powinna być poprzedzona wszechstronną analizą stanu faktycznego i prawnego.

Przedstawiając powyższe, uprzejmie informuję, że na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych nie są prowadzone aktualnie prace legislacyjne w zakresie omawianych regulacji.

Odnosząc się natomiast do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, uprzejmie wyjaśniam.

System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa Unii Europejskiej, tj. w szczególności z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup>, dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”.

Stosownie do art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie w sposób ciągły własności dóbr materialnych lub niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Natomiast z art. 12 ust. 1 cyt. dyrektywy wynika, że państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu ww. art. 9 ust. 1, w szczególności (...) dostawy terenów budowlanych. Przez teren budowlany rozumie się każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup>, zwanej dalej „ustawą o VAT”, stanowią implementację rozwiązań ww. dyrektywy 2006/112/WE, w tym również w zakresie ustalenia opodatkowania.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, w myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Definicję towaru ustawodawca zawarł w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, pod pojęciem towaru należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

---

<sup>2</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.

Nie każda czynność stanowiąca dostawę w rozumieniu art. 7 ustawy podlega opodatkowaniu, ale tylko taka, która wykonana jest przez podmiot, który w związku z jej realizacją występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Pojęcia „podatnik” i „działalność gospodarcza” na potrzeby podatku od towarów i usług zostały określone w art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT. 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. 1 ww. ustawy).

Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, 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.

Stosownie do wskazanych regulacji należy skonstatować, że zasadniczo dostawa gruntów jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

W świetle zaś definicji zawartej w art. 15 ustawy o VAT dla uznania określonych zachowań podmiotu za działalność gospodarczą istotne znaczenie ma ich zorganizowany charakter. Przy czym taka działalność wystąpi również w przypadku wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zatem dostawa towarów (w tym nieruchomości) podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy działaniom podmiotu dokonującego tej dostawy można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, co w efekcie przesądza o uzyskaniu przez niego statusu podatnika.

Badając kwestię opodatkowania transakcji sprzedaży nieruchomości przez osoby fizyczne, należy mieć na uwadze m.in. czy dana transakcja stanowi czynność dokonaną w ramach zarządu majątkiem osobistym. Ze względu na konieczność rozważenia wielu aspektów danej transakcji podkreślenia wymaga, iż ocena charakteru takiej czynności na gruncie podatku od towarów i usług powinna stanowić wynik szczegółowej i obiektywnej analizy konkretnego stanu faktycznego każdej sprawy. W tego rodzaju sytuacjach niemożliwe jest zatem w sposób schematyczny uznanie (bądź nie) osoby fizycznej dokonującej zbycia nieruchomości za podatnika podatku od towarów i usług.

Indywidualna ocena, czy podmioty dokonujące opisanych transakcji spełniają przesłanki uznania ich za podatników VAT, może zostać dokonana w drodze interpretacji indywidualnych, o których mowa w art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>.

Należy jednak podkreślić, że przy dokonywaniu tej oceny należałoby posiłkować się wskazówkami udzielonymi w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE m. in. w wyroku w sprawach połączonych C-180/10 i C-180/10, a zwłaszcza następującą argumentacją wynikającą z tego wyroku:

- 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 2006/112/WE (...) niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności (vide sentencja wyroku);

- 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 (vide sentencja wyroku);
- sama liczba i zakres transakcji sprzedaży nie mają 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) – (vide: pkt 37 wyroku);
- okoliczność, że przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej, sama w sobie 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 (vide pkt 38 wyroku);
- jeżeli osoba w celu dokonania 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, należy uznać ją za podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej (vide sentencja wyroku);
- takie aktywne działania mogą polegać np. na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych (vide pkt 40 wyroku);
- 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 (vide pkt 41 wyroku).

Przedstawiając powyższe, uprzejmie informuję, że również nie są prowadzone aktualnie prace legislacyjne na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług w zakresie omawianych regulacji. Należy zauważyć, że w zakresie podatku od towarów i usług praktyka interpretacyjna posługuje się przesłankami wskazanymi w orzecznictwie unijnym, uznając je za kluczowe dla uznania transakcji za działalność gospodarczą.

*Z wyrazami szacunku,*  
z upoważnienia  
Ministra Finansów Inwestycji i Rozwoju  
**Tadeusz Kościński**  
Podsekretarz Stanu  
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/