



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich  
RPO-6766I2-V/II/JG

00-090 Warszawa      Tel. centr. 22 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 22 827 64 53

Warszawa, 1. 08. 2013 r.

**Naczelny Sąd Administracyjny**  
**w Warszawie**  
**Izba Finansowa**  
**ul. Gabriela Piotra Bodnena 3/5**  
**00-011 Warszawa**

**Wniosek**  
**Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)

wnoszę o

rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego:

Czy przychód z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) stanowi przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy?

## Uzasadnienie

Na ile skargi nadesłanej przez obywatela do Rzecznika Praw Obywatelskich, ujawni! sic problem dotyczący tego, czy w świetle przepisów *ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm., zwanej dalej *„ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”*) za przychód z działalności gospodarczej należą' uznać odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*.

Na wstępie ustalenia wymaga to, czy przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich zagadnienie prawne spełnia warunki, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., zwanego dalej *„Prawem o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”*), to znaczy, czy stosowanie art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Na powyżej sformułowane pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

Sądy administracyjne prezentowały rozbieżne stanowiska w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia prawnego, o czym świadczą przywołane poniżej wyroki dotyczące odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części lub udziału w nieruchomości.

Niektóre ze składów orzekających sądów administracyjnych prezentował}- tezę, zgodnie z którą odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej. Taki pogląd został wyrażony w następujących wyrokach sądów administracyjnych:

wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2012 r.. sygn. akt I SA/G1 522/12. orzeczenie prawomocne (sygn. powiązana: IIFSK 1545/10);

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2012 r.. sygn. akt II FSK 2290/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 340/10):

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2012 r.. sygn. akt II FSK 2094/10 (sygn. powiązana I SA/G1 882/09);

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2012 r.. sygn. akt II FSK 1545/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 300/09):

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2012 r.. sygn. akt II FSK 1543/10 (sygn. powiązana: I SA/Ol 142/10):

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2011 r.. sygn. akt II FSK 1151/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 575/09):

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2010 r.. sygn. akt II FSK 2196/08 (sygn. powiązana: III SA/Wa 709/08);

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 2010 r.. sygn. akt II FSK 1507/08 (sygn. powiązana: III SA/Wa 312/08).

Sądy administracyjne prezentowały również tezę przeciwną, polegającą na uznaniu, że brak formalnego ujęcia nieruchomości (lub jej części lub udziału w nieruchomości) w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jest bez znaczenia dla zaliczenia przychodów ze sprzedaży nieruchomości do przychodów z działalności gospodarczej. Kluczowe znaczenie ma rzeczywiste wykorzystywanie składnika majątku w prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż sam fakt wykorzystania nieruchomości (lub jej części lub udziału w nieruchomości) w tej działalności jest wystarczający dla opodatkowania przychodu z jej zbycia jako przychodu z działalności gospodarczej. Za taką interpretacją przedmiotowego przepisu opowiedziały się sądy administracyjne w następujących wyrokach:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 października 2012 r.. sygn. akt I SA/Wr 937/12. orzeczenie prawomocne:

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 2011 r.. sygn. akt II FSK 1617/09 (sygn. powiązana: I SA/G1 959/08):

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 października 2011 r., sygn. akt 11 FSK 739/10 (sygn. powiązana: 1 SA/Rz 803/09):

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 września 2009 r., sygn. akt II FSK 545/08 (sygn. powiązana: 1 SA/Po 978/07).

Przywołane powyżej wyroki wskazują, że art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a zatem warunek, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* jest spełniony. Uzasadnia to przedstawienie zagadnienia do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zagadnieniem wstępnym, które wymaga szerszego omówienia przed przystąpieniem do analizy przedmiotowego przepisu jest koncepcja źródeł przychodów, której wyraz dał ustawodawca w art. 9 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem enumeratywnie wskazanych dochodów oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. W przypadku posiadania więcej niż jednego źródła przychodu, na dochód (określany w doktrynie prawa podatkowego ..dochodem ogólnym\*) składa się suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów (określane w doktrynie prawa podatkowego ..dochodami cząstkowymi\*\*). Przepisy *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* definiują także pojęcie dochodu ze źródła przychodów i pojęcie straty ze źródła przychodów, wskazując zasady obniżania dochodu uzyskanego z danego źródła przychodów o stratę z tego źródła (niedopuszczalne jest obniżenie dochodu z danego źródła o stratę wynikającą z innego źródła). Przywołane regulacje wskazują na to, że każde ze źródeł przychodu jest traktowane oddzielnie, a przypisanie przychodu do konkretnego źródła przychodu jest kluczowe dla dokonania poprawnego wymiaru podatku.

Z uwagi na to, że istnieje możliwość, iż niektóre dochody zostałyby zaliczone do dwóch (albo więcej) różnych źródeł przychodów, ustawodawca wprowadził ogólne definicje poszczególnych źródeł przychodów oraz przepis}' szczególne, mające na celu usunięcie ewentualnych wątpliwości, co do prawidłowości zakwalifikowania danego dochodu do właściwego źródła przychodów.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, nie można więc uznać - kierując się regułą kolizyjną *lex specialis derogat legi generali* - że wymieniony *expressis verbis* w przepisach szczególnych, regulujących dane źródło przychodu, typ dochodu należy zaliczyć do innego źródła przychodu w związku, z brzmieniem definicji ogólnej tego źródła.

Definicję ogólną źródła przychodu wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 3 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, zgodnie z którym źródłem przychodów jest pozarolniczą działalność gospodarcza, zawiera art. 14 ust. 1 tej ustawy. W jego świetle, za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3. uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Natomiast regulacjami szczególnymi stanowiącymi swoiste reguły' kolizyjne jest m.in. będący przedmiotem niniejszego wniosku art. 14 ust. 2 pkt 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (zawierający katalog o charakterze pozytywnym, w przeciwieństwie do art. 14 ust. 3 *ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych*, który zawiera katalog negatywny, wyłączający określone dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej jako źródła przychodów).

Przepis art. 14 ust. 2 pkt 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* został zmieniony z dniem 1 stycznia 2004 r. (na mocy art. 1 pkt 8 lit. e tiret pierwsze ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw*, Dz. U. z 2003 r. Nr 202. poz. 1956 z późn. zm.) i od tej daty stanowi, że przychodem z działalności gospodarczej są również przychód}' z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeb}' związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących:

- a) środkami trwałymi,
- b) składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1. z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g nie przekracza 1.500 zł.
- c) wartościami niematerialnymi i prawnymi

- ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wymienionych w lit. b), spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie nieujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem ust. 2c: przy określaniu wysokości przychodów przepis}' ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio.

Przepis ten precyzuje zatem, na jakich warunkach do przychodu z działalności gospodarczej zalicza się przychód z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku będących środkami trwałymi, składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 (składniki majątku, od których podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych) z wyłączeniem składników majątku o określonej wartości początkowej, a także wartościami niematerialnymi i prawnymi. Odpłatne zbycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest przychodem z działalności gospodarczej, jeżeli były one ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (z wyjątkami wskazanymi w tym przepisie oraz w art. 14 ust. 2c *ustawy o podarku dochodowym od osób fizycznych*).

W ocenie Rzecznika istotne jest, że wyliczenie zawarte w przedmiotowym przepisie nie ma charakteru przykładowego. Świadczy o tym brak użycia przez ustawodawcę sformułowania „w szczególności”. Przepis ten w skazuje enumeratywnie na przesłanki, które muszą zostać spełnione, aby dany dochód uznać za dochód ze źródła przychodu jaki stanowi pozarolniczą działalność gospodarcza.

Pierwszą z przesłanek jest wykorzystywanie określonych składników majątku na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej (ta przesłanka nie była przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych).

Druga przesłanka jest związana z ujęciem danego składnika majątku w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dla interpretacji tej przesłanki formalnej - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - istotne znaczenie ma użyty przez ustawodawcę rzeczownik odsłowny „ujęcie”. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca nie użył sformułowań, które w języku prawnym są nierozzerwalnie związane z istnieniem po stronie podatnika obowiązku (i wykluczają wpływ podatnika na jego powstanie), takich

jak np. „podlegać”. „uważa się za”. „uznawać za”. Ustawodawca pozostawił podatnikom swobodę wykazywania kosztów uzyskania przychodów. Podatnik ponosząc w toku prowadzenia działalności gospodarczej określone wydatki ma prawo - a nie obowiązek - zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem spełniania przesłanek wskazanych w art. 22 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, tj. odpowiedniego ich udokumentowania oraz braku wskazania danej kategorii wydatków w katalogu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów uregulowanego w art. 23 ust. 1 tej ustawy.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, obowiązek ewidencjonowania środków trwałych wywodzony z art. 22d ust. 2 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* nie jest argumentem wystarczającym do obalenia wyników wykładni językowej. Należy bowiem podkreślić, że w przypadku niektórych kategorii wydatków, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie reguł, które uniemożliwiają podatnikom rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów już w momencie ich poniesienia. Wolę ustawodawcy wyraża nie tylko podział kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, ale również ustalenie zasad}, że ujęcie jako koszt uzyskania przychodów wydatków na nabycie/wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych możliwe jest - co do zasady - poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, taką regulacją jest również art. 22c *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, stanowiący konsekwencję wprowadzenia zasad przesuwających moment ujęcia wydatków jako kosztu uzyskania przychodów w momencie zaistnienia wskazanych przez przepisy zdarzeń. Przepis ten stanowi, że nie podlegają amortyzacji:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów.
- 2) budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wdzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu.
- 3) dzieła sztuki i eksponat)' muzealne.
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1.

- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność
- zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Jednocześnie na mocy art. 22d ust. 2 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wskazane składniki majątku podlegają obowiązkowi ujęcia ich w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Wprawdzie wymienione w art. 22c *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* składniki majątku nie podlegają amortyzacji (i na mocy przepisów szczególnych nie zalicza się ich do kosztów uzyskania przychodów w momencie poniesienia stosownych wydatków), ale nie wyłącza to możliwości uznania ich za koszt uzyskania przychodu w przyszłości, na warunkach wskazanych przez ustawodawcę. Wartość gruntów i prawa użytkowania wieczystego jest wyłączona z kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia, ale ich wartość, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, stanowi koszt uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia (niezależnie od tego, czy zbycie następuje na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, czy też jest to zbycie uznawane za przychód z działalności gospodarczej). Dzieła sztuki i eksponaty muzealne, co do zasady, nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w momencie poniesienia wydatku, ale będą stanowił}- koszt uzyskania przychodu w momencie ich odpłatnego zbycia. Podobnie jest w przypadku wartości firmy, która nie powstała w sposób określony w art. 22b ust. 2 pkt 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Nie jest możliwe również amortyzowanie składników majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na mocy stosownych przepisów albo zaprzestania działalności, w której składniki te były używane: w momencie wznowienia czy też podjęcia działalności, te składniki będą podlegały amortyzacji.

Analiza przypadków wskazanych w art. 22c *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* - w ocenie Rzecznika - wskazuje, że ich objęcie obowiązkiem wykazania w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie świadczy



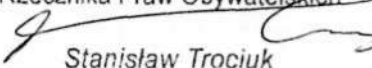
o istnieniu generalnego obowiązku ujmowania przez podatników wszystkich składników majątku w stosownej ewidencji. Ustawodawca wskazał pewne składniki majątkowe jako składniki zaliczane do kategorii środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, które nie podlegają amortyzacji, jednakże wskazana regulacja ma na celu objęcie określonych składników majątku konsekwencjami związanymi z ich statusem jako środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (brak możliwości zaliczenia w koszty uzyskania przychodów *U* momencie poniesienia wydatku). Regulacja ta umożliwia także ustalenie i rozpoznanie jako kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie określonych składników majątku w momencie ziszczenia się warunków wskazanych przez ustawodawcę (m.in. odpłatne zbycie), bądź też na kontynuację dokonywania odpisów amortyzacyjnych w przypadkach wskazanych przez ustawodawcę (m.in. wznowienie działalności).

Podkreślić należy również wyniki wykładni historycznej przepisu art. 14 ust. 2 pkt 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, który potwierdza rezultat dokonanej wykładni językowej i systemowej. Do dnia 31 grudnia 2003 r.. odpłatne zbycie składników majątku wykorzystywanego do działalności gospodarczej również stanowiło przychód z działalności gospodarczej. Nie były jednak wskazane szczegółowo warunki, jakie powinien spełniać składnik majątku by przychód z jego sprzedaży mógł być uznany za przychód z działalności gospodarczej. W uzasadnieniu do *projektu zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw wraz z projektami podstawowych aktów wykonawczych* (projekt z dnia 1 sierpnia 2003 r.. druk nr 1853, s. 19 uzasadnienia) wskazano m.in.. że zmiany zaproponowane w zaliczaniu do przychodu z działalności gospodarczej przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych na potrzeby związane z tą działalnością powinny w sposób zdecydowany przyczynić się do wyeliminowania powstających w praktyce wątpliwości. Mając na uwadze racjonalność ustawodawcy, trudno uznać, że dookreślenie warunków powstania przychodów z działalności gospodarczej może być pominięte.

Podsumowując. Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, iż w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r.. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej (określonego w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a *ustawy*

*o podatku dochodowym od osób fizycznych*) odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy}-. Mając zaś na uwadze konieczność respektowania konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji. Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za konieczne rozstrzygnięcie ujawnionych rozbieżności w wykładni przepisów prawa podatkowego przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Dlatego też, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich