



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

V.511.385.2019.EG

Pan
Marian Banaś
Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Z docierających do mnie sygnałów wynika, że w praktyce występują istotne trudności na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: „PIT”) przy rozgraniczaniu źródła przychodu, jakim jest odpłatne zbycie nieruchomości oraz pozarolnicza działalność gospodarcza. Podatnicy mają znaczące problemy z ustaleniem, **w jakich okolicznościach zbycie nieruchomości następuje w ramach zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, a kiedy podejmowane czynności wykazują cechy profesjonalnego obrotu handlowego.** Kwestia ta jest przedmiotem licznych sporów obywateli z fiskusem. Organy zasadniczo kwestionują czynności podatników, traktowane w ramach obowiązku samoobliczenia jako odpłatne zbycie nieruchomości, klasyfikując je jako podejmowane w ramach działalności gospodarczej.

Art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”) zawiera katalog źródeł przychodów opodatkowanych PIT. Stosownie do treści pkt 8 ww. przepisu, źródłem przychodu jest co do zasady odpłatne zbycie: a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, d) innych rzeczy, – **jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej** i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie

lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie.

Natomiast w myśl art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Zasadniczo, aby można było zaklasyfikować przychody uzyskiwane ze sprzedaży nieruchomości do ww. źródła przychodu, zachowanie podatnika powinno spełniać cechy pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT. Zgodnie z przywołanym przepisem, działalność gospodarcza albo pozarolnicza działalność gospodarcza – oznacza **działalność zarobkową**: a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – **prowadzoną 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 ustawy o PIT.**

Wśród normatywnych wzorców działalności gospodarczej, o których mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT, problemy pojawiają się głównie przy interpretacji pojęcia zorganizowania i ciągłości, a następnie przy ich stosowaniu wobec określonego stanu faktycznego. Podkreśla się, że pojęcie „*zorganizowania*” może być rozpatrywane w aspekcie: zorganizowania formalnego oraz zorganizowania faktycznego. W sytuacji, gdy dochodzi do sprzedaży nieruchomości bez zgłoszenia działalności gospodarczej, ocenie podlega zwłaszcza element zorganizowania faktycznego. W judykaturze wskazuje się, że na przesłankę „*zorganizowania*” składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonej działalności, jak i w fazie realizacyjnej. Natomiast „*ciągłość*” rozumiana jest jako stałość (trwałość) wykonywania działań, powtarzalność, regularność i stabilność. Orzecznictwo przyjmuje, że cechy zorganizowania i ciągłości, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT występują wówczas, gdy podejmowane przez podatnika czynności, związane z zagospodarowaniem tego mienia i jego rozporządzaniem, **istotnie odbiegają od normalnego wykonywania prawa własności**, a podatnik z operacji tych uczyni sobie lub ma zamiar uczynienia stałego (nie okazjonalnego) źródła zarobkowania – por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 14 grudnia 2016 r. (sygn. akt II FSK 3436/14).

Niemniej jednak, w praktyce, dokonanie obiektywnej oceny przesłanek działalności gospodarczej na gruncie PIT w odniesieniu do konkretnych okoliczności sprawy jest bardzo trudne do zrealizowania. Wynika to z tego, że **granica pozwalająca oddzielić przychody kwalifikowane, jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości, od przychodów**

ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej ma charakter płynny. Trudności występują zwłaszcza w przypadku, gdy podatnik sam nie definiuje czynności polegających na odpłatnym zbywaniu nieruchomości jako podejmowanych w ramach działalności gospodarczej. Zdaniem judykatury, problemy związane ze stosowaniem ww. przepisów biorą się z tego, że z ich treści trudno wyinterpretować **w sposób jednoznaczny, gdzie przebiega granica między tym, co stanowi obrót nieprofesjonalny, a tym co należy rozpoznawać jako czynności związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej** – por. np. wyroki NSA: z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3426/15), z dnia 12 października 2017 r. (sygn. akt II FSK 2407/15), z dnia 9 kwietnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 773/13), z dnia 4 marca 2015 r. (sygn. akt II FSK 855/14).

W związku z powyższym, w orzecznictwie przyjmuje się, 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 ustawy o PIT z regulacją zawartą w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT **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).** Dlatego też, sądy stoją na stanowisku, że w każdym przypadku o właściwej kwalifikacji przychodu zadecydować musi **całokształt ustaleń faktycznych**, w tym dotyczących zjawisk poprzedzających i towarzyszących zbyciu składników majątkowych (nieruchomości). Dla oceny zdarzenia mogą mieć również znaczenie indywidualne cechy przedmiotu transakcji, bądź okoliczności życiowe, w jakich znajdował się podatnik, a które miały wpływ na jego decyzje – tak też NSA np. w wyrokach: z dnia 4 kwietnia 2019 r. (sygn. akt II FSK 1100/17), z dnia 20 czerwca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1443/15), czy też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w nieprawomocnym wyroku z dnia 27 lutego 2018 r. (sygn. akt I SA/Bd 31/18).

Problem polega na tym, że w oparciu o obowiązujące przepisy ustawy o PIT, a także na podstawie ww. orzecznictwa sądów administracyjnych, **obywatele nie mogą uzyskać pewności co do tego, czy dokonywane przez nich czynności sprzedaży nieruchomości mieszczą się w granicach zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, czy też przekraczają już ową granicę i w konsekwencji oznaczają prowadzenie działalności gospodarczej.** W efekcie, nie wiadomo jak zostaną ocenione konkretne zachowania podatnika na tle całokształtu okoliczności danej sprawy. Praktyka wskazuje, że organy prezentują profiskalne stanowisko, a zebrany materiał dowodowy oceniają w sposób dowolny, na niekorzyść podatników (uznają, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą). Dopiero, gdy sprawa trafia na etap postępowania sądowego, w niektórych przypadkach obywatelom udaje się podważyć decyzje fiskusa.

Z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatela, **nie do zaakceptowania jest stan, w którym ustawodawca stwarza organom stosującym przepisy podatkowe zbyt duże pole do ich swobodnej interpretacji.** W demokratycznym państwie prawa, zwłaszcza w dziedzinie prawa daninowego nie powinno dochodzić do sytuacji, w których ustawodawca jest w istocie zastępowany w kształtowaniu materialnych treści prawa przez organ stosujący prawo.

Ponadto, należy zwrócić uwagę na **zastrzeżenia podnoszone wobec zwrotów legislacyjnych użytych w omawianych regulacjach**, a więc w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT (sformułowanie: „z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 ustawy o PIT”) oraz w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT (sformułowanie: „jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej”). Wskazuje się, że reguły wykładni *a contrario* prowadzą do wniosku, zgodnie z którym zaliczenie określonego źródła przychodów do jednego ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1,2 i 4-9 ustawy o PIT (a więc także pkt 8) stanowi negatywną przesłankę do rozpoznania takiego przychodu jako pochodzącego z działalności gospodarczej. Z drugiej strony, zaliczenie określonego przychodu do źródła wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT może nastąpić, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej.

Dlatego też, ze względu na brak wyraźnej wypowiedzi legislacyjnej w tym zakresie, wskazuje się na konieczność ustalenia reguł pierwszeństwa kwalifikacji przychodu – tak też NSA w wyroku z dnia 9 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1423/14). Brak jasnych reguł kwalifikacji przychodów do określonego źródła podnoszony jest także w piśmiennictwie – por. M. Jamroży, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka nie do rozwiązania*, Przegląd Podatkowy z 2014 r., nr 10).

Według orzecznictwa, przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, o tyle koresponduje z regulacją art. 5a pkt 6 *in fine* ustawy o PIT, że ustalenie, iż do sprzedaży nieruchomości doszło w wykonaniu działalności gospodarczej, wyklucza możliwość opodatkowania uzyskanego w ten sposób przychodu według zasad dotyczących odpłatnego zbycia rzeczy lub określonych praw – tak też np. NSA w wyroku z dnia 4 marca 2015 r. (sygn. akt II FSK 855/14). Natomiast prof. B. Brzeziński twierdzi, że w art. 5a pkt 6 lit. c) *in fine* ustawy o PIT ustawodawca całkowicie zbędnie umieścił zastrzeżenie, że w przypadku źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, zaliczenie do tej kategorii może nastąpić pod warunkiem, iż uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 ustawy o PIT – szerzej: B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana*, Przegląd Podatkowy z 2015 r., nr 2).

Dodatkowo podkreślić należy, że zagadnienie dotyczące oceny, czy konkretne czynności związane ze zbywaniem nieruchomości świadczą o prowadzeniu działalności gospodarczej, czy też stanowią gospodarowanie majątkiem prywatnym rozpatrywane jest także na gruncie podatku od towarów i usług (dalej: VAT). Problem ten był przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) w wyroku z dnia 15 września 2011 r., w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 (Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów oraz Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie). TSUE rozstrzygnął, że **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, zmienionej dyrektywą 2006/138, **należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą”** w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika VAT.

W tym kontekście wskazać należy, że niektóre sądy administracyjne przyjmują, że parametry pozwalające odróżnić sprzedaż wykonywaną w ramach działalności gospodarczej od wyzbywania się majątku prywatnego nie powinny różnić się, zarówno przy ocenie określonych czynności z punktu widzenia ustawy o PIT, jak i ustawy o VAT – tak też NSA w wyrokach: z dnia 9 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1423/14), z dnia 17 kwietnia 2019 r. (sygn. akt II FSK 690/18). Zdarzają się również przypadki, gdy sądy uznają, że ze względu na specyfikę systemu VAT, trudno odnosić tezy zawarte w ww. wyroku TSUE do spraw, których przedmiot dotyczy niezharmonizowanego PIT. Tym samym wprost stwierdzają, że wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r. w sprawach C-180 i C-181/10 nie może mieć zastosowania w sprawie dotyczącej sprzedaży nieruchomości na gruncie PIT – tak też NSA w wyroku z dnia 5 czerwca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1723/14).

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2018 r. poz. 2179, z późn. zm.), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do przedstawionego problemu. W szczególności proszę o przekazanie informacji, czy resort planuje podjęcie działań legislacyjnych, mających na celu doprecyzowanie omawianych regulacji, ewentualnie czy rozważne jest podjęcie innych działań zmierzających do usystematyzowania praktyki stosowania prawa, np. poprzez wydanie interpretacji ogólnej w tym zakresie.