

# KIEDY SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI STANOWIĄCYCH MAJĄTEK PRYWATNY JEST OPODATKOWANA VAT ?



**Elżbieta Ochocka**

Doradca Podatkowy  
Dalc i Ochocki - Doradcy Sp. z o.o.

W poprzednim artykule (Biuletyn SRMWW 1-2/2013) przedstawiłam stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych w kwestii opodatkowania podatkiem VAT gruntów niezabudowanych. W tej publikacji, chciałbym zwrócić Państwa uwagę na zasady kwalifikowania przez organy podatkowe, sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej czynności dostawy nieruchomości w zależności od statusu podatkowego sprzedawcy nieruchomości.

**D**la określenia statusu podatkowego każdego podmiotu niezbędne jest ustalenie, czy jego działanie mieści się w definicji działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011r. Nr 177, poz.1054 z późniejszymi zmianami) zwana dalej ustawą VAT. Treść art.15 ust.2 ustawy VAT stanowi, że, działalność gospodarcza 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 do celów zarobkowych.

Przyjęcie, że dany podmiot działa w charakterze handlowca, producenta, usługodawcy, rolnika wymaga ustalenia, czy jego działalność przybiera formę zawodową (profesjonalną). W celu określenia kryteriów uznania danego podatnika za handlowca, przytoczę interpretacje Ministra Finansów, wyroki Sądów Administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.



## I. Wybrane indywidualne interpretacje Dyrektorów Izb Skarbowych w zakresie opodatkowania bądź nie podlegania opodatkowaniu VAT sprzedaży nieruchomości stanowiących majątek prywatny podatników.

**1) Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 09.07.2014r. sygnatura ITPP2/443-464/AP – sprzedaż przekazanego przez rodziców i podzielonego na działki gospodarstwa rolnego, przekształconego na działki budowlane zgodnie z uchwalonym planem zagospodarowania przestrzennego, a działanie przy tej czynności w charakterze podatnika VAT.**

**Stan faktyczny:** Właścicielka gospodarstwa rolnego otrzymanego od rodziców w 1986r. zamierza wydzielić z niego 10 działek i w przyszłości dokonać ich sprzedaży. W 2013r. dla tego terenu został uchwalony plan zagospodarowania przestrzennego z przeznaczeniem tego terenu pod budownictwo jednorodzinne. Po podziale tego gruntu na działki, przed ich sprzedażą podatniczka nie będzie czyniła żadnych działań w wyniku, których nastąpi wzrost ich wartości

i staną się bardziej atrakcyjne (np.: podłączenia do sieci energetycznej, wodno-kanalizacyjnej, gazowej, wydzielenia i utwardzenia drogi dojazdowej – działki położone są przy drodze gminnej). Ponadto, właścicielka gruntów nie zamierza oferować tych działek na sprzedaż poprzez ogłoszenia w prasie, Internecie, czy korzystać z profesjonalnego biura pośrednictwa. Działki zamierza sprzedawać okazjonalnie, a przed ich sprzedażą nie będzie występowała o wydanie decyzji o warunkach zabudowy.

**Odpowiedź:** Sprzedaż działek wydzielonych z gospodarstwa rolnego, przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego pod budownictwo jednorodzinne nie będzie opodatkowana podatkiem VAT, ponieważ okoliczności sprawy nie wskazują, że dokonujący ich sprzedaży działa w charakterze handlowca.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy słusznie uznał, że osoba fizyczna nieprowadząca regularnej, czy zorganizowanej działalności gospodarczej, dokonująca wyprzedaży prywatnego majątku, nawet, gdy go podzieli na kilka działek, nie może być uznana za podatnika VAT. **Czynności dokonane przed sprzedażą działek polegające tylko na ich wydzieleniu i okazjonalnej sprzedaży, nie czynią ze sprzedawcy automatycznie podatnika VAT.**

Powyższa interpretacja wpisuje się w linię orzeczniczą nakreśloną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 15 września 2011r. w sprawach C-180/10 i C-181/10, w którym podkreślił, że sama liczba transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również, jako czynności osobistych. Również okoliczności, że 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.



**2) Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29.05.2014r. sygnatura ILPP1/443-209/14-4/NS – sprzedaż wydzielonych z majątku własnego działek, które staraniem wnioskodawcy zostały podłączone do sieci elektroenergetycznej, jako zwykle wykonywanie prawa własności.**

**Stan faktyczny:** osoba fizyczna w 2007r. zakupiła ze środków własnych do majątku prywatnego nieruchomość gruntową w celu zaspokojenia potrzeb osobistych. Decyzję o nabyciu gruntu podjęła wspólnie z rodzicami oraz siostrą zainteresowanego. Grunt ten miał mieć odpowiednio dużą powierzchnię, ponieważ docelowo planowano wybudować na nim trzy domy jednorodzinne dla wnioskodawcy, rodziców i siostry. Zainteresowany wystąpił o wydanie decyzji o warunkach zabudowy polegającej na budowie 3 domów jednorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną. Tego rodzaju decyzję otrzymał. Śmierć rodziców uniemożliwiła realizację zamierzonych celów. Wnioskodawca pojął decyzję o podziale gruntu na trzy działki, i sprzedaży w przyszłości dwóch z nich a na trzeciej wybudowanie własnego domu. Otrzymał pozwolenie na budowę na jednej z działek – własnego domu jednorodzinnego, a przy okazji dokonał przyłączenia elektroenergetycznego również do pozostałych dwóch działek. Przy sprzedaży tych dwóch działek planuje prowadzenie typowych działań w zakresie informowania potencjalnych nabywców o ofercie sprzedaży, głównie za pośrednictwem tradycyjnych ogłoszeń w gazetach i w Internecie. Nie będzie występował dla tych działek o wydanie warunków zabudowy, jak również nie będzie ponosił jakichkolwiek nakładów na ich dodatkowe uatrakcyjnienie. Nigdy nie prowadził i nie planuje prowadzić w przyszłości działalności handlowej związanej ze sprzedażą nieruchomości. Prowadzi natomiast działalność, której przedmiotem są usługi reklamowe i z tego tytułu jest podatnikiem VAT.

**Odpowiedź:** Wnioskodawca nie będzie działał, jako producent, handlowiec lub usługodawca, a czynność sprzedaży wskazanych nieruchomości gruntowych stanowić będzie jedynie racjonalny sposób zagospodarowania posiadanego przez Zainteresowanego majątku prywatnego. Brak jest, bowiem podstaw do uznania za działalność gospodarczą dokonanego podziału gruntu na trzy części oraz dokonanego w toku prac przygotowawczych związanych z budową domu, przyłączenia ww. nieruchomości do sieci elektroenergetycznej. Ponieważ wnioskodawca nie będzie, poza wskazanymi wyżej czynnościami wykazywał jakiegokolwiek innej aktywności w celu przygotowania działek do sprzedaży, poprzez zwiększenie ich atrakcyjności, nie nabędzie on statusu podatnika VAT a co za tym idzie, sprzedaż tych działek nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu słusznie uznał, że działania wnioskodawcy opisane powyżej nie kwalifikują go do przyznania mu statusu podatnika VAT, ponieważ nie są to działania charakterystyczne dla profesjonalnego obrotu nieruchomościami. Jak stwierdza Dyrektor w powołanej wyżej interpretacji: *„Przejawem takiej aktywności określonej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną może być np. nabycie terenu przeznaczonego pod zabudowę, jego uzbrojenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek wykraczające poza zwykle formy ogłoszenia, uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy terenu, czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, prowadzenie działalności w zakresie usług deweloperskich lub innych o zbliżonym charakterze. Przy czym, na tego rodzaju aktywność handlową wskazywać musi ciąg powyższych przytoczonych okoliczności, a nie stwierdzenie jedynie faktu wystąpienia pojedynczych z nich.”*

Ponadto, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, powołując się na zapisy orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 października 2007r. sygnatura IFPS 3/07 uznał, że: *„formalny status danego podmiotu, jako*

podatnika zarejestrowanego, a także okoliczności, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości nie może przesądzać o opodatkowaniu tej czynności, bez każdorazowego ustalenia, czy w odniesieniu do konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku VAT”. Z powyższego wynika, że fakt, iż wnioskodawca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, ponieważ wykonuje usługi reklamowe, nie świadczy o tym, że sprzedając powyższe działki automatycznie dla tej czynności działa w charakterze podatnika.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał również, powołując się na przełomowy wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 września 2011r. w sprawach C-180/10 i C-181/10, że wnioskodawca dokonując sprzedaży przedmiotowych działek będzie korzystał z przysługującego mu prawa do rozporządzania własnym majątkiem. „Zwykle nabycie lub sprzedaż rzeczy nie stanowi wykorzystania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – jako, że jedynym przychodem z takich transakcji może być zysk ze sprzedaży tej rzeczy. Jak wynika z orzeczenia w sprawach C-180/10 i C-181/10, które zapadło w stosunku do osób fizycznych, które prowadziły działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego, niezależnie od woli tych osób, w grunt pod zabudowę a następnie podział tego gruntu na kilkanaście działek i ich sprzedaż uznane zostało za czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności?”

Natomiast, jeżeli osoby te w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmowałyby aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców w rozumieniu cytowanego powyżej artykułu 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady, należy uznać je za podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatników podatku od wartości dodanej.”

## **II. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 30 lipca 2014r. sygnatura ISA/Go 367/14 – sprzedaż działek mieszkaniowych powstałych w wyniku podziału nieruchomości rolnej (gospodarstwa rolnego) nabytej do majątku osobistego i wykonywanej w działalności rolniczej a status podatkowy sprzedawcy.**

**Stan faktyczny:** Osoba fizyczna, nieprowadząca działalności gospodarczej nabyła od Skarbu Państwa w 1988r. obszar obejmujący 5,49 ha. Nieruchomość nabyła, jako samodzielne gospodarstwo rolne w celu dokonywania upraw rolnych. Na nabytym gruncie prowadziła działalność rolniczą i do 2013r. opłacała podatek rolny. Na niewielkiej powierzchni wybudowała budynki gospodarcze, w tym służące hodowli lisów. Innych dochodów z posiadania tej nieruchomości poza działalnością rolniczą nie osiągnęła. Przedmiotowy grunt nie był objęty planem zagospodarowania przestrzennego. Ponieważ, działalność rolnicza nie przynosiła oczekiwanych dochodów skarżący postanowił z żoną o jego sprzedaży. Dla uzyskania atrakcyjniejszej ceny wystąpił do Rady Miejskiej z wnioskiem o uchwalenie dla tego terenu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Rada Miasta w 2012r. uchwaliła miejscowy plan, w którym przedmiotowe tereny zostały przeznaczone pod zabudowę mieszkaniową. Ponadto, burmistrz na wniosek właściciela gruntów orzekł, że działka ta została podzielona na 38 działek, przy czym nadal grunt ten widnieje w rejestrze gruntów, jako teren rolny. Skarżący dokonał w 2013r. sprzedaży 16 działek. Uzyskane ceny sprzedaży tych działek, jako działek rolnych przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę były znacznie niższe od cen działek budowlanych osiąganych na terenie gminy. Skarżący zawarł umowę pośrednictwa z Biurem

Nieruchomości w celu znalezienia potencjalnych nabywców, ofertę sprzedaży ogłosił również w Internecie. Nie czynił również żadnych nakładów na tej nieruchomości.

**Zdaniem składu orzekającego,** opisane przez skarżącego okoliczności faktyczne, które mają towarzyszyć sprzedaży w odniesieniu do wskazanych działek, oceniane kompleksowo, nie wskazują, że aktywność strony w przedmiocie zbycia przedmiotowych gruntów jest porównywalna do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem.

Wszystkie elementy stanu faktycznego, nie wybiórczo wybrane oceniane w świetle przepisów prawa i poglądów orzecznictwa wskazują, że w niniejszym przypadku mamy do czynienia z czynnościami mieszczącymi się w ramach zarządu majątkiem prywatnym – niemających cech działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy VAT.

Konkludując, w przedstawionym przez skarżącego stanie faktycznym nie istnieją podstawy do przypisania mu przymiotu podatnika podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży wspomnianych gruntów.

Sąd, wydając powyższy wyrok, zarzucił Ministrowi Finansów, że w odpowiedzi na zaskarżoną interpretację nie odniósł się do wszystkich okoliczności wynikających ze stanu faktycznego, na które powoływała się strona skarżąca.

Zupełnie pominął fakt, że skarżący nabył grunty rolne w 1988r. i prowadził na nich ponad 12 lat działalność rolną. Zatem, zakup wszystkich gruntów rolnych związany był z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, a nie z zamiarem ich dalszej odsprzedaży. Ten zamiar pojawił się dopiero w momencie, gdy prowadzenie gospodarstwa rolnego stało się dla skarżącego nieopłacalne. Sąd, opierając się na bogatym piśmiennictwie w tym zakresie zwrócił uwagę, że zamiar sprzedawcy przy nabywaniu gruntu nadal powinien być traktowany, jako okoliczność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia statusu sprzedawcy.

Ponadto, Minister Finansów nie uwzględnił, że po stronie skarżącego brak było aktywnych działań mających na celu uatrakcyjnienie sprzedawanych nieruchomości gruntowych polegające na: uzbrojeniu terenu, ogrodzeniu, wytyczeniu dróg wewnętrznych. Tutaj Sąd orzekający przywołał wyrok NSA: z 19 kwietnia 2012r., sygn. *IFSK 1118/11*.

Trudno zdaniem Sądu uznać również, że fakt dotyczący ogłoszenia w Internecie zamiaru sprzedaży nieruchomości, czy skorzystanie z usług biura nieruchomości przesądza, że strona wykroczyła poza zwykłe ramy ogłoszenia. Skoro skarżący zleca sprzedaż działek profesjonalnemu pośrednikowi w obrocie nieruchomości, to jest równoznaczne z tym, że sam nie działa w tym zakresie zawodowo – profesjonalnie. Tutaj Sąd orzekający przywołał wyrok NSA z 19 kwietnia 2012r., sygn. *IFSK 1118/11*.

### Podsumowanie

**T**ezy zawarte w tym wyroku, jak również w przywołanych interpretacjach Ministra Finansów mogą stanowić ważne wskazówki dla dokonania analizy sytuacji prawno-podatkowych związanych ze sprzedażą nieruchomości stanowiących majątek własny, w celu uznania, bądź nie uznania sprzedawcy za prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy VAT. Należy zawsze mieć na uwadze,

że zarówno Organy podatkowe, jak i Sądy administracyjne, analizując stany faktyczne mogą wydawać odmienne interpretacje i wyroki, niż przytoczone powyżej. Dlatego, warto występować z wnioskami o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych, by zapewnić sobie bezpieczeństwo podatkowe dokonując obrotu nieruchomościami, nawet wtedy, gdy stanowią one majątek osobisty.

## PRAWO

### DOŚTĘP DO DANYCH W OŚRODKACH DOKUMENTACJI GEODEZYJNEJ I KARTOGRAFICZNEJ



Od 12 lipca 2014r. obowiązują przepisy znowelizowanej ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne (*Dz.U. poz. 897 z 2014r.*), w wyniku których nastąpiły istotne zmiany w sposobie udostępniania danych z zasobu geodezyjnego i naliczania opłat z tego tytułu.

Nowelizacja jest efektem zakwestionowania przez Trybunał Konstytucyjny na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich art. 40 ust. 5 pkt. 1 lit. b Prawa geodezyjnego i kartograficznego dotyczącego wysokości opłat naliczanych za czynności związane z prowadzeniem państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, w tym za udostępnianie informacji z zasobu geodezyjnego, czynności geodezyjne, sporządzanie wypisów i wyrysów. Zgodnie z głównym zarzutem Rzecznika Praw Obywatelskich, wysokość opłat – jako danin publicznoprawnych – powinna być określona w przepisie rangi ustawowej, natomiast według dodatkowego zarzutu przepis ten charakteryzował się zbyt małą szczegółowością treściową będącą podstawą do wydania aktu wykonawczego. Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 25 czerwca 2013r. sygn. akt K 30/12, podzielił zdanie RPO i stwierdził, iż zakwestionowany przepis utraci moc obowiązującą z upływem 12 miesięcy od ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

W efekcie zmian m. in. ujednociono w skali całego kraju treść wniosków o udostępnienie danych z zasobu, a zmianie uległa również wysokość opłat i sposób ich naliczania. przykładowo, od 12 lipca br. podstawowa stawka za udostępnienie danych rejestru cen i wartości nieruchomości w postaci elektronicznej wynosi 6,0 zł za 1 nieruchomość będącą przedmiotem transakcji lub wyceny. Podstawowa stawka za udostępnianie do wglądu aktów notarialnych kształtuje się na poziomie 30,0 zł za udostępnienie danych z jednej jednostki ewidencyjnej na okres do 4 godzin. Stawki podstawowe korygowane są szeregiem wymienionych w załączniku do ustawy współczynników, w zależności od konkretnej sytuacji. Na stronie [http://www.codgik.gov.pl/kalkulator\\_codgik.html](http://www.codgik.gov.pl/kalkulator_codgik.html) Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej udostępnił kalkulator nowych opłat.

Opr. *W. G.*

**AKTUALNOŚCI**