

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 465410

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2021-11-08T13:14:04.207

Tytuł (teza): Sprzedaż 1/2 udziału w działce gruntu nr (...) nabytego w 1989 r. nie będzie stanowiła źródła przychodu i nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Natomiast sprzedaż 1/2 udziału w działce nr (...) nabytego od gminy (...) w 2019 r. będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym, z uwagi na brak upływu pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym, przychód ze sprzedaży gruntów rolnych będzie mógł korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem został wydatkowany na zakup lokalu mieszkalnego w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2021-10-22T11:17:15.024

Sygnatura: 0114-KDIP3-2.4011.694.2021.2.JM

Słowa kluczowe:

- cel
- cel-cele mieszkaniowe
- nieruchomości
- nieruchomości-nieruchomość rolna
- nieruchomości-nieruchomość zabudowana
- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- zwolnienie
- zwolnienie-zwolnienie podatkowe

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3

- Przepis:**
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21
 - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1
 - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

- Zagadnienie:**
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
 - Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.
 - Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.
 - Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.

Załączniki: brak

Treść:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 oraz art. 14r ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Zainteresowanego przedstawione we wniosku wspólnym z 5 sierpnia 2021 r. (data wpływu 12 sierpnia 2021 r.) uzupełnionym pismem z 12 października 2021 r. (data nadania 13 października 2021 r., data wpływu 14 października 2021 r.) na wezwanie z 5 października 2021 r. Nr 0114-KDIP3-2.4011.694.2021.1.AC (data nadania 5 października 2021 r., data doręczenia 11 października 2021 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 12 sierpnia 2021 r. r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości.

Z uwagi na braki formalne, pismem z 5 października 2021 r. Nr 0114-KDIP3-2.4011.694. 2021.1.AC (data nadania 5 października 2021 r., data doręczenia 11 października 2021 r.) tut. Organ wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych wniosku.

Pismem z 12 października 2021 r. (data nadania 13 października 2021 r., data wpływu 14 października 2021 r.) Wnioskodawca uzupełnił powyższe w terminie.

We wniosku wspólnym i jego uzupełnieniu złożonym przez:

§ Zainteresowanego będącego stroną postępowania:

Pana K. G.

§ Zainteresowanego niebędącego stroną postępowania:

Panią W. G.

przedstawiono następujący stan faktyczny.

Aktem notarialnym z 18 stycznia 1989 r. Repertorium A Nr (...) została zakupiona przez Zainteresowanego i Jego żonę na własność nieruchomości rolnej wraz z budynkami o nr (...) KW (...) o obszarze 9,37 ha, oraz nieruchomość rolna bez zabudowań o nr ... KW ... o obszarze 0,36 ha położonej w (...). Małżonkowie są współwłaścicielami 1/2 części nieruchomości o nr Drugą połowę posiada gmina (...).

Nieruchomość rolna o nr ... została wystawiona na sprzedaż. Okazało się jednak, że nie może zostać ona sprzedana tym samym sposobem jak została zakupiona. Połowa działki musiała zostać przez małżonków wykupiona od Gminy Dnia 22 maja 2018 r. została złożona prośba o możliwość wykupu 18 arów (ob. ...). w ... do Urzędu Gminy

Dnia 8 lipca 2019 r. został sporządzony akt notarialny Repertorium A Nr ... pomiędzy Urzędem Gminy (...) a małżonkami w sprawie sprzedaży przez gminę ... 1/2 udziału w nieruchomości rolnej o Nr KW ... za kwotę 27.775,25 zł.

Dnia 22 maja 2018 r. została sporządzona umowa przedwstępna sprzedaży posesji 0,36 ha na której znajdują się budynek mieszkalny (dom), obora oraz stodoła pomiędzy sprzedającymi: Państwem (...) a kupującymi: Państwem (...). Na konto małżonków została wpłacona zaliczka w kwocie 6.000 zł i 21 czerwca 2018 r. małżonkowie otrzymali przelew na konto na kwotę 164.000 zł, które zostały przeznaczone na zakup lokalu mieszkalnego w Zakup został dokonany aktem notarialnym z 6 lutego 2020 r. Repertorium A Nr

Małżonkowie zapłacili transze na zakup nowego lokalu mieszkalnego po 21 czerwca 2018 r., tj.: 21 sierpnia 2018 r. – 24.664,29 zł, 22 listopada 2018 r. – 24.664,29 zł, 25 lutego 2019 r. – 24.664,29 zł, 21 maja 2019 r. – 24.664,29 zł. Ze względu na przedłużone przez Gminę ... rozpatrzenie prośby o możliwość wykupu 1/2 części wspólnej posiadanej przez Gminę ... oraz restrykcje związane z COVID-19 akt notarialny Repertorium A Nr ... z ... i ... został sporządzony dopiero 14 kwietnia 2020 r. (KW ...).

W związku z opłatami wykupu Państwo (...) dopłacają małżonkom kwotę w wysokości 32.400,00 zł (kwota została rozłożona na 72 raty miesięczne w wysokości 450,00 zł każda).

W uzupełnieniu z 12 października 2021 r. (data wpływu 14 października 2021 r.) Zainteresowani poinformowali, że działki o nr ... i ... zostały przez Nich nabyte do wspólnego majątku małżonków w 1989 r. Na ww. działkach od 1989 r. była prowadzona przez małżonków działalność rolna (gospodarstwo rolne). Na ww. nieruchomości małżonkowie nie prowadzili żadnej działalności poza rolniczą. Nieruchomości nie były przez Nich wydierżawiane ani wynajmowane. Na ww. nieruchomościach od 18 stycznia 1989 r. cały czas małżonkowie ponosili nakłady. Została zrobiona: izolacja pionowa, wymiana tynków, wymiana dachów, wymiana stropu, wymiana podłóg, adaptacja pomieszczenia na łazienkę i WC, wymiana okien i drzwi, założenie centralnego ogrzewania, adaptacja strychu na pokoje dla dzieci ponieważ małżonkowie wychowali czwórkę dzieci, położenie polbruku na podjeździe, ogrodzenie posesji działki ... i ... ponieważ to była własność małżonków od 1989 r. Na nieruchomościach dalej prowadzona jest działalność rolna, ponieważ jest to ziemia rolna. Akt notarialny nabycia 1/2 działki ... został sporządzony 8 lipca 2019 r. Gmina nie wyraziła zgody na podział ww. działki. Umowa przedwstępna z kupującymi została sporządzona 22 maja 2018 r. Kupujący 21 czerwca 2018 r. wpłacili zaliczkę w kwocie 6.000 zł i na konto przelewem 164.000 zł (sto sześćdziesiąt cztery tysiące złotych). Ponieważ małżonkowie nie mogli sprzedać w całości lub podzielić tej działki, wystąpili o wykup 22 maja 2018 r. Wycena 1/2 działki trwała 14 miesięcy potem weszły restrykcje COVID-19. Ostateczny akt notarialny sprzedaży nastąpił 14 kwietnia 2020 r. Akt notarialny zawarty dnia 14 kwietnia 2020 r. dotyczy sprzedaży działki (...) i (...). o powierzchni 0,36 ha. Grunty są sklasyfikowane jako rolne. Na zakup lokalu mieszkalnego w (...) została przeznaczona cała kwota w wysokości 197.000 zł. W lokalu zakupionym w (...) małżonkowie mieszkają razem, ponieważ zbliżają się do wieku emerytalnego i na starość chcą żyć wygodniej.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Intencją zapytania Zainteresowanych jest odpowiedź na pytanie, czy muszą zapłacić podatek dochodowy od sprzedaży nieruchomości rolnej o nr 112a?

Zdaniem Zainteresowanych, nabyli Oni nieruchomość (działki o nr 111 i 112a) w całości. W dobrej wierze byli właścicielami ponad 30 lat, dbali o tą nieruchomość. Pieniądze w całości i jeszcze więcej Zainteresowani przeznaczyli na lżejszą starość. Zainteresowani uważają, że nie powinni zapłacić podatku dochodowego.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Zainteresowanych w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy, źródłem przychodów odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- 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,
- 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 pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że aktem notarialnym z 18 stycznia 1989 r. Repertorium A Nr ... została zakupiona przez Zainteresowanego i Jego żonę na własność nieruchomość rolna wraz z budynkami o nr ... o obszarze 9,37 ha oraz udział 1/2 w nieruchomości rolnej bez zabudowań o nr ... o obszarze 0,36 ha. Drugim współwłaścicielem była gmina Dnia 22 maja 2018 r. została złożona prośba o możliwość wykupu 18 arów do Urzędu Gminy Aktem notarialnym z 8 lipca 2019 r. Repertorium A Nr ... Gmina ... sprzedała małżonkom 1/2 udział w nieruchomości rolnej o nr ... za kwotę 27.775,25 zł. W związku z czym, małżonkowie stali się w całości właścicielami działki W dniu 22 maja 2018 r. została zawarta przedwstępna umowa sprzedaży nieruchomości, zaś ostateczna umowa sprzedaży dopiero 14 kwietnia 2020 r. (akt notarialny Repertorium A Nr ...).

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a przychód uzyskany z odpłatnego zbycia w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Moment zbycia czyli przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określony jest zgodnie z normami prawa cywilnego. Zgodnie z art. 155 § 1 ww. ustawy z 23 kwietnia 1964

r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.) – umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Z kolei art. 389 § 1 Kodeksu cywilnego stanowi, że – umowa, przez którą jedna ze stron lub obie zobowiązują się do zawarcia oznaczonej umowy (umowa przedwstępna), powinna określać istotne postanowienia umowy przyrzeczonej.

Z treści powyższych przepisów wynika, że właściwa umowa sprzedaży może być poprzedzona umową przedwstępną, jednakże umowa przedwstępna nie przenosi własności nieruchomości. Poprzez umowę przedwstępną strony zobowiązują się jedynie do zawarcia w przyszłości przyrzeczonej umowy.

Zauważyć zatem należy, że zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – źródłem przychodów jest zbycie nieruchomości lub praw. W cytowanym przepisie użyto terminu „zbycie”, zatem aby wywołać skutek prawnopodatkowy z tego tytułu musi nastąpić przeniesienie własności nieruchomości lub praw. Samo zawarcie umowy przedwstępnej nie powoduje skutków podatkowych, gdyż w tej sytuacji nie możemy mówić o przeniesieniu własności nieruchomości lub praw, a jedynie o zobowiązaniu do takiego przeniesienia w określonym terminie. Umowa przedwstępna jest więc niejako przyrzeczeniem do dokonania sprzedaży, która nastąpi dopiero w momencie zawarcia definitywnej umowy sprzedaży, przenoszącej własność nieruchomości lub praw. Wobec tego zawarcie umowy przedwstępnej nie powoduje skutków podatkowych, ponieważ jest ona jedynie zobowiązaniem do przeniesienia własności nieruchomości lub praw w określonym terminie w przyszłości.

Z kolei umowa przenosząca własność (umowa sprzedaży) ma charakter umowy wzajemnej, do której odnosi się wyrażona w art. 488 Kodeksu cywilnego zasada jednoczesnego wykonania świadczeń, tj. przeniesienia prawa własności i zapłacenia sprzedawcy ceny. Jednakże przepis ten przewiduje również wyjątki, z których najważniejsze znaczenie ma umowa między stronami, albowiem w granicach zasady swobody umów ustanowionej w art. 353[1] Kodeksu cywilnego strony mogą ustalić, że przed zawarciem definitywnej umowy sprzedaży kupujący może zapłacić część lub całość ceny, np. w formie zaliczki.

Wobec powyższego, zgodnie z normami prawa cywilnego definitywne przeniesienie własności nieruchomości lub praw następuje tylko i wyłącznie w momencie zawarcia w formie aktu notarialnego ostatecznej umowy sprzedaży i nie zmienia tego fakt zawarcia umowy przedwstępnej – nawet w formie aktu notarialnego – ani wcześniejsza zapłata części lub całości ceny.

Wątpliwość Zainteresowanych budzi kwestia opodatkowania bądź zwolnienia przychodu ze sprzedaży działki o nr 112a na której znajduje się budynek mieszkalny, obora oraz stodoła.

Przy czym, w przypadku sprzedaży nieruchomości decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma data nabycia tej nieruchomości i forma prawna jej nabycia.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieruchomości, należy odnieść się do przepisów prawa cywilnego.

Zgodnie z treścią art. 46 § 1 ustawy Kodeks cywilny, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

W myśl zaś z art. 47 § 1-3 Kodeksu cywilnego, część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania (art. 48 Kodeksu cywilnego).

Grunty stanowiące odrębny przedmiot własności są więc z natury swej nieruchomościami, budynki natomiast trwale z gruntem związane są częścią składową nieruchomości zgodnie z zasadą superficies solo credit, w myśl której własność nieruchomości gruntowej rozciąga się na budynki, które stały się częścią składową nieruchomości. Budynek trwale związany z gruntem, jako część składowa gruntu, nie może być przedmiotem odrębnej własności. Odrębnym przedmiotem własności budynek będzie wówczas, gdy wzniesiono go na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym i w takim przypadku istotne znaczenie będzie miała data jego wybudowania.

Tym samym, w przypadku sprzedaży nieruchomości wraz z posadowionymi na niej budynkami to sprzedaż nieruchomości obejmuje zarówno zbycie gruntu, jak i znajdującego się na nim budynku, trwale z nim związanego. To oznacza, że skoro budynek nie stanowi odrębnej nieruchomości, to nie może być samodzielny przedmiotem zbycia bez gruntu, na którym został wzniesiony. Dlatego za datę nabycia nieruchomości w takim wypadku uznać należy datę nabycia gruntu.

Zatem należy wskazać, że Zainteresowani nabyli działkę o nr 112a w dwóch datach. Na podstawie aktu notarialnego z 18 stycznia 1989 r. zakupili połowę działki oraz aktem notarialnym z 8 lipca 2019 r. gmina Braniewo sprzedała małżonkom drugą połowę tej działki.

W związku z powyższym, sprzedaż udziału w nieruchomości nabytego w drodze zakupu w 1989 r. nie stanowi źródła przychodu, gdyż sprzedaż ta nastąpiła po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Tym samym, przychód uzyskany ze sprzedaży tej części nieruchomości nie będzie podlegał opodatkowaniu.

Natomiast, sprzedaż udziału w nieruchomości nabytej od gminy Braniewo 8 lipca 2019 r. nastąpiła przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie i tym samym stanowi źródło przychodu stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w rozumieniu ww. art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) -c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku. W myśl natomiast jego ust. 2 podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonych zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Przy czym, przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością, np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości). Pomędzy tymi wydatkami a dokonany odpłatny zbyciem musi istnieć związek przyczynowo – skutkowy.

Odrębną kategorią są koszty uzyskania przychodu. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości (lub jej części) nabytej w drodze umowy kupna sprzedaży odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym przepisem, koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

W myśl art. 22 ust. 6e ww. ustawy – wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Z art. 30e ust. 4 ustawy wynika, że po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3 (PIT-39), wykazać:

1. dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
2. dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł – stosownie do art. 30e ust. 5 ww. ustawy.

Według art. 45 ust. 1a pkt 3 ww. ustawy, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnicy są zobowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e. W tym samym terminie płatny jest również należny podatek, wynikający z tego zeznania (art. 45 ust. 4 pkt 4 ww. ustawy).

Jak stanowią cytowane powyżej przepisy, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości (lub jej części) określonym zgodnie z art. 19 ustawy (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży – o ile odpowiada wartości rynkowej – pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c ww. ustawy jeżeli zbywaną nieruchomość nabyto w drodze umowy kupna - sprzedaży. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wątpliwość Wnioskodawcy budzi kwestia zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy (co wynika ze złożonego wniosku ORD-IN).

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, w przypadku dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2019 r., wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 cytowanej ustawy.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 i 2 ustawy, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in.

1. wydatki poniesione na:

- a. nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b. nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c. nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,

- d. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e. rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego.

- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

2. wydatki poniesione na:

- a. spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,
- b. spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
- c. spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b

- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

Natomiast stosownie do art. 21 ust. 28 za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- 1. nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
- 2. budowę, rozbudowę nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części

- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Przy czym, przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg

podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 21 ust. 30 ww. ustawy).

Z treści przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy wynika, że aby skorzystać ze zwolnienia należy wydatkować w określonym terminie środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na realizację własnych celów mieszkaniowych.

Katalog celów mieszkaniowych znajduje się w art. 21 ust. 25 ustawy. Katalog ten ma charakter zamknięty, a nie przykładowy. Tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki nie wymienione w tym katalogu nie będą uprawniały do skorzystania z powyższego zwolnienia.

Okolicznością decydującą o zastosowaniu powyższego zwolnienia jest więc m.in. przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości wyłącznie na cele i w terminie określonych w tym przepisie.

Jednym z celów wynikających z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy, jest m.in. nabycie budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że przychód ze sprzedaży gruntów rolnych małżonkowie przeznaczili na zakup lokalu mieszkalnego. Dnia 22 maja 2018 r. została sporządzona przedwstępna umowa sprzedaży nieruchomości. Na konto małżonków została wpłacona zaliczka w wysokości 6.000 zł oraz 21 czerwca 2018 r. kwota 164.000 zł. Środki na poczet zakupu lokalu mieszkalnego wpłacono w transzach. Ostateczny akt notarialny zakupu lokalu mieszkalnego został zawarty 6 lutego 2020 r., zaś ostateczna umowa sprzedaży nieruchomości w dniu 14 kwietnia 2020 r. W lokalu tym, małżonkowie mieszkają razem, ponieważ zbliżają się do wieku emerytalnego i na starość chcą żyć wygodniej.

Odnosząc zatem powyższe uregulowania prawne do przedstawionego stanu faktycznego stwierdzić należy, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia - w warunkach określonych w ustawie - uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dochodu wyłącznie na cele wymienione w art. 21 ust. 25 ww. ustawy, które muszą być zrealizowane w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

W niniejszej sprawie zauważyć również należy, że z regulacji zawartej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy wynika, że aby przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości mógł być przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, sprzedaż powinna nastąpić wcześniej lub co

najmniej jednocześnie z poniesieniem wydatków wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy. Jednakże w określonych przypadkach do zwolnienia, o którym mowa, mogą uprawniać również przychody uzyskane na poczet ceny sprzedaży (zaliczka, zadatek) i wydatkowane przed zawarciem definitywnej umowy sprzedaży, jeżeli ich otrzymanie przez sprzedawcę zostało udokumentowane w sposób przyjęty w obrocie cywilnoprawnym.

Sprzedaż w rozumieniu cywilnoprawnym ma charakter umowy wzajemnej, do której odnosi się wyrażona w art. 488 Kodeksu cywilnego zasada jednoczesnego wykonania świadczeń, tj. przeniesienia własności nieruchomości i zapłacenia sprzedawcy ceny. Przepis ten przewiduje również wyjątki, z których najważniejsze znaczenie ma umowa pomiędzy stronami, bowiem w granicach zasady swobody umów ustanowionej w art. 353¹ Kodeksu cywilnego strony mogą ustalić, że przed zawarciem definitywnej umowy sprzedaży kupujący może zapłacić część lub całość ceny w formie zadatku lub innej wpłaty z tytułu umowy przedwstępnej sprzedaży.

Jeżeli zatem okoliczność wcześniejszego otrzymania części ceny umówionej z tytułu sprzedaży nieruchomości zostanie udokumentowana zawartą umową przedwstępną oraz potwierdzona definitywną umową sprzedaży w formie aktu notarialnego, kwoty uzyskane z tego tytułu przez sprzedawcę i wydatkowane np. na zakup lokalu mieszkalnego, uprawniają do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Mając na uwadze opisany stan faktyczny oraz przytoczone przepisy prawa stwierdzić należy, że przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży gruntów rolnych na finansowanie zakupu lokalu mieszkalnego w celu zamieszkania w nim na starość korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 cyt. ustawy.

Stanowisko organu znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 500/16, w którym Sąd stwierdził, że: Rezultat literalnej wykładni powyższych przepisów nie wskazuje zatem, aby kolejność nabycia i zbycia nieruchomości była przesłanką zwolnienia dochodu z opodatkowania. Ustawodawca wymaga jedynie, żeby dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości został spożytkowany w przewidzianym terminie na określone cele. Gdyby ustawodawca zamierzał udostępnić omawianą ulgę tylko tym podatnikom, którzy wpierw zbywają nieruchomość, a następnie nabywają nową nieruchomość, która miałaby służyć zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, użyłby takiego zwrotu.

Powyższe stanowisko potwierdzają również inne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, np. wyrok z 12 maja 2017 r. sygn. akt II FSK 1079/15; wyrok z 22 listopada 2017 r. sygn. akt II FSK 2937/15; wyrok z 24 stycznia 2018 r. sygn. akt II FSK 1153/16; wyrok z 8 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 589/16.

Podsumowując, sprzedaż 1/2 udziału w działce gruntu nr ... nabytego w 1989 r. nie będzie stanowiła źródła przychodu i nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Natomiast sprzedaż 1/2 udziału w działce nr ... nabytego od gminy ... w 2019 r. będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym, z uwagi na brak upływu pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym, przychód ze sprzedaży gruntów rolnych będzie mógł korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem został wydatkowany na zakup lokalu mieszkalnego w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Wobec powyższego stanowisko Zainteresowanych uznaje się za **prawidłowe**.

Jednocześnie Organ zauważa, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ wydający interpretacje indywidualne nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Jeżeli w toku ewentualnego postępowania podatkowego organ podatkowy uzna, że stan faktyczny opisane we wniosku różni się od stanu faktycznego występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Zainteresowanych.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Zainteresowanych i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Zainteresowanemu będącemu stroną postępowania (art. 14r § 2 Ordynacji podatkowej) przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43 – 300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.